



UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO

O CONTROLE E A ANÁLISE DOS CUSTOS DE DISTRIBUIÇÃO
NAS INDÚSTRIAS DE DOCES E CONSERVAS ALIMENTÍCIAS
DO RIO GRANDE DO SUL

ILSE MARIA BEUREN WICKERT



00042999

Dissertação submetida como requisito para
a obtenção do grau de Mestre

Professor Orientador: Dr. Rudolf Ornstein

Empréstimo Proibido

Porto Alegre, março de 1988

Dissertação apresentada aos professores:

Dr. Rudolf Ornstein

Dr. João Luiz Becker

Dr. Josir Simeone Gomes

Porto Alegre, de de 1988.

Visto e permitida a impressão.

Porto Alegre, de de 1988.

Edi Madalena Fracasso

Coordenadora do Programa de Pós-Gra-
duação em Administração da UFRGS

PROFESSOR ORIENTADOR:

DR. RUDOLF ORNSTEIN

- . Doutor em Economia Empresarial, pela Universidade de Viena, Áustria.
- . Professor Titular do Curso de Pós-Graduação em Administração da Universidade Federal do Rio Grande do Sul.

Para Aloísio Rubem

AGRADECIMENTOS

Este estudo constitui, para a autora, numa primeira experiência de pesquisa. Em vista disso, considera-se muito valiosa a colaboração recebida no decorrer das diversas etapas do trabalho e faz-se imprescindível registrar agradecimento especial às seguintes pessoas e instituições:

. ao Dr. Rudolf Ornstein, cuja orientação paciente e segura, disponibilidade incondicional, estímulo permanente, tornaram possível, não só a realização deste trabalho, como também a motivação da autora para a atividade da pesquisa;

. ao Dr. João Luiz Becker e Srtª Lourdes Odete dos Santos, cujo interesse e acompanhamento enriqueceram o trabalho, especialmente no que se refere aos aspectos metodológicos, ao tratamento estatístico e à análise dos dados;

. às professoras Marisa da Silva Jaeger e Vera Sueli Storck, pela amizade e paciência com que se dedicaram à correção da redação e à apresentação de sugestões para a melhoria do trabalho, principalmente, no que se refere a aspectos metodológicos e à coerência interna;

. à Coordenação e funcionários do Programa de Pós-Graduação em Administração da UFRGS, aos professores do Curso de Mestrado e aos colegas de turma, pela oportunidade de enriquecimento profissional e pessoal;

. aos sujeitos do estudo, Indústrias de Doces e Conservas Alimentícias do Rio Grande do Sul que, em sua receptividade ao trabalho, oportunizaram a coleta de dados para a pesquisa;

. àquelas pessoas e instituições, cujo nome não é citado, pela inviabilidade de listá-las todas, mas que participaram, de alguma forma, em algum momento do trabalho.

SUMÁRIO

LISTA DE TABELAS	xiv
LISTA DE QUADROS	xvi
RESUMO	xviii
ABSTRACT	xx
1 - INTRODUÇÃO	1
1.1 - <u>O problema</u>	2
1.2 - <u>Os objetivos</u>	7
1.2.1 - Objetivo geral	7
1.2.2 - Objetivos específicos	8
1.3 - <u>Organização do estudo</u>	8
2 - REVISÃO BIBLIOGRÁFICA	10
2.1 - <u>Os custos de distribuição</u>	10
2.2 - <u>O controle dos custos de distribuição</u> ..	12
2.2.1 - Métodos de controle dos custos de distribuição	14
2.2.1.1 - Classificação funcio- nal das despesas natu- rais	17
2.2.1.2 - Classificação dos cus- tos de distribuição de acordo com os segmen- tos de venda	20

2.2.2 - Bases de rateio para os custos de distribuição	22
2.3 - <u>A análise dos custos de distribuição</u> ...	30
2.3.1 - Métodos de análise dos custos de distribuição	32
2.3.1.1 - Análise através da natureza dos itens de custo	32
2.3.1.2 - Análise através das funções de distribuição .	33
2.3.1.3 - Análise através dos segmentos de venda ...	35
2.3.1.4 - Análise através das funções e dos segmentos de venda	38
2.3.2 - Método do lucro líquido X margem de contribuição	39
3 - METODOLOGIA	45
3.1 - <u>Universo da pesquisa</u>	46
3.2 - <u>Instrumento</u>	49
3.2.1 - Dados de identificação da empresa	49
3.2.2 - Características do controle dos custos de distribuição	49
3.2.3 - Características da análise dos custos de distribuição	50
3.2.4 - Dados sobre os custos de distribuição	50

3.3 - <u>Variáveis de análise e sua operacionalização</u>	51
3.3.1 - Dados de identificação da empresa	51
3.3.2 - Características do controle dos custos de distribuição	53
3.3.3 - Características da análise dos custos de distribuição	54
3.3.4 - Dados sobre os custos de distribuição	56
3.4 - <u>Coleta de dados</u>	57
3.5 - <u>Tratamento estatístico</u>	58
4 - DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS	65
4.1 - <u>Descrição das frequências e análise dos resultados</u>	65
4.1.1 - Dados de identificação da empresa	65
4.1.1.1 - Natureza do estabelecimento	66
4.1.1.2 - Linha de produtos	66
4.1.1.3 - Número médio mensal de empregados	67
4.1.1.4 - O canal de distribuição escolhido pela empresa	69
4.1.1.5 - Os fatores determinantes para a empresa escolher o canal de dis-	

tribuição	70
4.1.1.6 - O setor responsável pe las atividades de pro- moção de venda e publi cidade	72
4.1.1.7 - O setor responsável pe las demais atividades distributivas	74
4.1.2 - Características do controle dos custos de distribuição	74
4.1.2.1 - A empresa conta com al gum método sistemático de controle dos custos de distribuição	75
4.1.2.2 - Classificação dos ele- mentos de custo de dis- tribuição	76
4.1.2.3 - Motivos da seleção do método de classifica- ção dos custos de dis- tribuição	78
4.1.2.4 - Separação dos custos de distribuição de acordo com o seu relacionamen- to ao volume de vendas	80
4.1.2.5 - Separação dos custos de distribuição em con- troláveis e não-contro	

láveis	81
4.1.2.6 - Separação dos custos de distribuição de acordo com o seu relacionamen to com as unidades de custo que os geraram .	82
4.1.2.7 - Bases de rateio mais utilizadas para a alo- cação dos custos de distribuição semidire- tos ou indiretos	83
4.1.3 - Características da análise dos custos de distribuição	85
4.1.3.1 - Periodicidade da ava- liação dos esforços dis- pendidos nas várias par- tes do setor comercial da empresa	85
4.1.3.2 - Avaliação dos esforços dispendidos nas várias partes do setor comer- cial	86
4.1.3.3 - Método adotado para o propósito de mensurar os lucros	88
4.1.4 - Dados sobre os custos de distri- buição	89

4.1.4.1 - Valor total do faturamento e dos custos de distribuição	90
4.2 - <u>Descrição e análise do resultado dos testes estatísticos aplicados aos dados</u> ...	92
4.2.1 - Natureza do estabelecimento <i>versus</i> as características do controle e da análise dos custos de distribuição	93
4.2.2 - Linha de produtos <i>versus</i> as características do controle e da análise dos custos de distribuição	96
4.2.3 - Número médio mensal de empregados <i>versus</i> as características do controle e da análise dos custos de distribuição	99
4.2.4 - Valor total dos custos de distribuição <i>versus</i> as características do controle e da análise dos custos de distribuição	102
4.2.5 - Valor total do faturamento <i>versus</i> as características do controle e da análise dos custos de distribuição	105
4.2.6 - Classificação dos elementos do custo de distribuição <i>versus</i> os motivos da seleção do método de	

classificação	108
5 - CONCLUSÕES	110
6 - RECOMENDAÇÕES	121
7 - BIBLIOGRAFIA	127
8 - ANEXOS	129

LISTA DE TABELAS

TABELA	1 - Distribuição de freqüência por natureza do estabelecimento	66
TABELA	2 - Distribuição de freqüência por linha de produtos	67
TABELA	3 - Distribuição de freqüência pelo número médio mensal de empregados	67
TABELA	4 - Distribuição de freqüência do número médio mensal de empregados por categorias	68
TABELA	5 - Distribuição de freqüência por canal de distribuição escolhido pela empresa	69
TABELA	6 - Distribuição de freqüência dos fatores determinantes para a empresa na escolha do canal de distribuição	71
TABELA	7 - Distribuição de freqüência por responsabilização de atividades de venda e publicidade	72
TABELA	8 - Distribuição de freqüência das atividades por setores responsáveis	73
TABELA	9 - Distribuição de freqüência por controle de custos de distribuição	75
TABELA	10 - Distribuição de freqüência do órgão responsável pelo controle dos custos de distribuição	76
TABELA	11 - Distribuição de freqüência por forma de classificação dos elementos de custo de distribuição	77
TABELA	12 - Distribuição de freqüência por motivos da classificação dos custos de distribuição	78

TABELA 13 - Distribuição de freqüência por separação dos itens de custo de acordo com o seu relacionamento ao volume de vendas	80
TABELA 14 - Distribuição de freqüência por agrupamento em separado dos custos de distribuição controláveis e não-controláveis	81
TABELA 15 - Distribuição de freqüência por agrupamento em separado dos itens de custo de acordo com o seu relacionamento com as unidades de custo que os geraram ..	82
TABELA 16 - Distribuição de freqüência por bases de rateio mais utilizadas para a alocação dos custos de distribuição semidiretos e indiretos	84
TABELA 17 - Distribuição de freqüência por periodicidade da avaliação dos esforços dispendidos nas várias partes do setor comercial	86
TABELA 18 - Distribuição de freqüência por forma de avaliação dos esforços dispendidos nas várias partes do setor comercial .	87
TABELA 19 - Distribuição de freqüência por método adotado para mensurar os lucros	88
TABELA 20 - Distribuição de freqüência por distribuição percentual do valor total do faturamento e dos custos de distribuição das empresas pesquisadas	91

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1	- Resumo da análise estatística realizada para verificar se as empresas de estabelecimento único não diferem das com mais de um estabelecimento quanto ao controle e à análise dos custos de distribuição	94
QUADRO 2	- Resumo da análise estatística realizada para verificar se a ordem na escolha das bases de rateio dos custos semidiretos e indiretos é a mesma nas empresas com estabelecimento único, quanto nas de mais de um estabelecimento .	95
QUADRO 3	- Resumo da análise estatística realizada para verificar se as indústrias de compotas, doces e derivados de frutas não diferem das de conservas, compotas, doces, cereais e condimentos, no que se refere ao controle e à análise dos custos de distribuição	97
QUADRO 4	- Resumo da análise estatística realizada para verificar se a ordem na escolha das bases de rateio dos custos semidiretos e indiretos é a mesma nas indústrias de compotas, doces e derivados de frutas em relação as de conservas, compotas, doces, cereais e condimentos	98
QUADRO 5	- Resumo da análise estatística realizada para verificar se o número de empregados não difere em distribuição nas indústrias que realizam o controle e a análise dos custos de distribuição em relação às que não os realizam	100

QUADRO 6	- Resumo da análise estatística realizada para verificar se não existe relação nas empresas pesquisadas entre o número de empregados e a ordem na escolha das bases de rateio dos custos semidiretos e indiretos	101
QUADRO 7	- Resumo da análise estatística realizada para verificar se o valor dos custos de distribuição não difere em distribuição entre as empresas que realizam o controle e a análise dos custos de distribuição e as que não os realizam	103
QUADRO 8	- Resumo da análise estatística realizada para verificar se não existe relação nas empresas pesquisadas entre o valor dos custos de distribuição e a ordem de importância na escolha das bases de rateio dos custos semidiretos e indiretos	104
QUADRO 9	- Resumo da análise estatística realizada para verificar se o valor do faturamento não difere em distribuição entre as empresas que realizam o controle e a análise dos custos de distribuição e as que não os realizam	106
QUADRO 10	- Resumo da análise estatística realizada para verificar se não existe relação nas empresas pesquisadas entre o valor do faturamento e a ordem de importância na escolha das bases de rateio dos custos semidiretos e indiretos	107
QUADRO 11	- Resumo da análise estatística realizada para verificar se as empresas que registram os custos de forma globalizada não diferem das que os registram de forma individualizada quanto ao controle e à análise dos custos de distribuição	108

RESUMO

Este estudo quantitativo-descritivo objetivou conhecer os métodos de controle e análise dos custos de distribuição adotados nas indústrias do subsetor de doces e conservas alimentícias, assim como confrontar os procedimentos efetivamente utilizados com os disponíveis na literatura pertinente. O instrumento de pesquisa, aplicado às indústrias do subsetor localizadas no Rio Grande do Sul, buscou investigar dados relativos à identificação das empresas, características do controle e da análise dos custos de distribuição e dados quantitativos sobre os mesmos.

Constatou-se que a maioria das empresas pesquisadas realizam um controle sistemático dos custos de distribuição. Entretanto, esses procedimentos carecem de métodos mais aprimorados para gerar análises úteis aos administradores de custos. Quanto à relação entre as variáveis, o estudo sugere, em linhas gerais, que as empresas de estabelecimento único não diferem das com mais de um estabelecimento quanto ao controle e à análise dos custos de distribuição. Ainda sob esse aspecto, não foram constatadas diferenças entre as indústrias de compotas, doces e

derivados de frutas e as de conservas, compotas, doces, cereais e condimentos. Igualmente, não foram verificadas diferenças com relação à distribuição do número médio de empregados, do valor total dos custos de distribuição e do faturamento do último ano, entre as empresas que realizam o controle e análise dos custos de distribuição e as que não os realizam. Finalmente, não foram observadas diferenças entre a maioria das empresas que registram os custos de distribuição de forma globalizada e as que os realizam de forma individualizada.

Face aos resultados encontrados, o estudo apresenta algumas recomendações que podem ser úteis aos administradores de custos das empresas do subsetor, a fim de aprimorar os níveis de controle e análise destes custos. De outro lado, sugere algumas pesquisas que se considera importantes para melhorar o conhecimento do subsetor.

ABSTRACT

This quantitative and descriptive research has had two main purposes. The first one was to bring forth the methods of control and analyses of the distribution costs used in the industries of the subsector of confection and canned goods. The second one was to compare the procedures which are effectively used with those available in the literature related to them. The tool of research that was applied to the industries of the sector localized in Rio Grande do Sul city investigate all data concerning the identification of the firms as well as features related to the control and analysis of the distribution cost and the their quantitative data.

As we could observe most of the companies under survey have a sistematic control of the distribution costs, however, they need some improvement in order to generate useful analysis for cost managers. As to the relations among the variables, the research shows in a broad sense, that the single firms control and analyse their distribution costs in the same way of those ones which have one or more branches. Moreover, we didn't observe any difference among the industries of compotes,

sweets and others fruits preserves and the industries of canned goods, compotes, sweets, cereals and flavourings. We didn't also verify any differences concerning the distribution of the average quantity of employees, the total of the distribution costs and the gross sales of the last year examined, among the companies which control and analyse their distribution costs and those ones which don't. Finally, most of the firms that record the distribution costs in an all-inclusive way didn't show differences in relation to those ones that control and analyse them separately.

By the results reached, this study leads to some recommendations which can be useful for cost managers of the kind of companies examined, with the objective of improving the levels of control and analysis of that sort of cost. On the other hand, it suggests research on some aspects which are considered highly pertinent to improve the information of the subsector concerned.

1 - INTRODUÇÃO

O presente trabalho consiste na descrição e análise da prática do controle e da análise dos custos de distribuição nas indústrias de doces e conservas alimentícias do Rio Grande do Sul.

A opção por trabalho dessa natureza decorre, por um lado, de razões de ordem prática emanadas da própria política econômica brasileira e, por outro lado, de motivos de ordem técnica, vinculados a possíveis carências no controle dos custos de distribuição.

No que diz respeito à política econômica brasileira, esta, no momento atual de recessão, vem forçando o crescimento dos custos de distribuição no preço final do produto. Conseqüentemente, requer maior atenção de parte dos administradores, para evitar a redução de sua fatia de vendas no mercado.

Quanto às razões de ordem técnica, parte-se do pressuposto de que, tradicionalmente, grande parte das empresas brasileiras, principalmente as gaúchas, não dispõem muitos esforços no sentido de controlar e analisar os custos de distribuição. Nesse sentido considera-se oportu

no o conhecimento mais científico da realidade.

Enfim, considera-se relevante o estudo dos métodos de controle e da análise dos custos de distribuição adotados nas empresas, bem como confrontá-los com os constantes na literatura pertinente, a fim de revelar o estágio de utilização dessas técnicas e, talvez, contribuir para o aprimoramento de sua utilização nas empresas pesquisadas.

1.1 - O problema

Nas últimas décadas, no Brasil, o conceito de custos de distribuição e de suas funções foi ampliado, de modo a criar uma nova visão acerca da influência desses custos na formação do preço dos produtos vendidos e sua contribuição na obtenção do resultado líquido do produto.

Em países desenvolvidos, como Estados Unidos e Alemanha, os dirigentes de custos e a literatura contábil sugerem, já em algumas décadas anteriores ao afloramento destas discussões no Brasil, maior atenção ao estudo dos custos de distribuição e seus efeitos sobre o resultado dos produtos.

Edwards & Black¹, em seu livro publicado em

¹ James Don EDWARDS & Homer A. BLACK, The modern accountant's hand book, p.105.

1976, referem que "a contabilidade nos Estados Unidos tem sido submetida a um completo redirecionamento nos últimos cinco anos no que concerne à alocação dos custos de vendas e estoques". Isto, de certa forma, indica o grau de aprimoramento em que se encontram as alocações dos custos de distribuição, naquele país.

Entretanto, se compararmos o estágio de desenvolvimento das teorias e técnicas de análise e controle dos custos de produção, percebe-se, nitidamente, que estas estão num patamar bem superior do que as exploradas para os custos de distribuição.

Vatter² atribui a falta de interesse nos custos de distribuição a dois fatores básicos:

"(1) os custos de marketing incluem vários elementos que são difíceis de mensurar em termos de contribuição ao resultado; (2) a categoria dos custos de marketing é pequena em relação a todos os outros custos."

Esta idéia é reforçada por Backer & Jacobson³ que consideram como causas desse retardamento:

"a) a falta de um fator único e uniforme, com o qual os custos de comercialização variem ou estejam diretamente relacionados;

² VATTER, Distribution cost, p.1-2.

³ MORTON BACKER & LYLE E. JACOBSEN, Contabilidade de custos: um enfoque para administração de empresas, p.302.

b) a dificuldade na classificação dos custos de comercialização em função das inúmeras possibilidades de planos e decisões;
c) a variabilidade dos custos de comercialização com as mudanças nas estratégias de comercialização e com a adoção ou modificação de programas de venda e promoção."

Apesar da complexidade da problemática a solucionar, acentua-se a necessidade de maior atenção às técnicas de controle e análise dos custos de distribuição, para assegurar maior rentabilidade na venda dos produtos, garantindo sua competitividade no mercado e a luta pela sobrevivência e expansão da empresa, pois as oportunidades de lucrar resultam também desse esforço.

A crescente participação percentual no custo total requer o uso efetivo da contabilidade de custos de distribuição, para prover administradores de marketing com informações necessárias ao planejamento, direção e controle dos esforços de distribuição. O sucesso na utilização das informações provém da perfeita sincronização entre seus receptores e fornecedores. Para isso, é fundamental, segundo Heckert & Miner⁴, que

"gerentes de vendas estudem mais sobre o uso da estatística e dados contábeis e gerentes de contabilidade adquiram maiores conhecimentos sobre princípios e métodos de marketing."

⁴ J. Brooks HECKERT & Robert B. MINER, Distribution cost, p.5.

A geração dessas informações é facilitada através da sistematização dos custos de distribuição. Heckert & Miner⁵ apresentam três formas de controle e análise:

"1) Por meio da natureza dos elementos de custo ou objeto de gasto. 2) Por meio das funções ou execução das operações funcionais. 3) Por meio da maneira em que os esforços de distribuição foram aplicados (isto é, por meio de territórios, clientes ou outros segmentos da empresa)."

No que diz respeito ao controle e à análise de custos de grupos funcionais e segmentos de vendas é importante salientar a necessidade de separar os itens de custo de acordo com o relacionamento direto de cada análise particular. Neste sentido, os custos de distribuição podem ser classificados em diretos, semidiretos e indiretos. Os custos diretos são imediatamente identificados com as unidades de custos que lhes deram origem, por isso são apropriados diretamente às funções distributivas ou aos segmentos de vendas.

Os custos semidiretos e indiretos são apropriáveis através de bases de rateio. A seleção destas bases deve seguir dois critérios segundo Heckert & Miner⁶:

⁵ Id. *ibid.*, p.17.

⁶ Id. *ibid.*, p.26.

"Primeiro, a escolha deve ser feita em bases lógicas, isto é, uma base que deve ser ou a expressão numérica óbvia de flutuações na atividade ou atividades que originam o custo, ou possam suportar um relacionamento demonstrável para essas flutuações (...) Segundo, a seleção da base deve ser feita, fundamentada na prática, de modo que ela possa ser mensurável sem gastos excessivos."

Entretanto, existem controvérsias no que diz respeito à inclusão ou não de custos semidiretos e indiretos na análise de custos de distribuição. Isto gerou a abordagem da análise de dois tipos de resultados: (1) o Método da Margem de Contribuição e (2) o Método do Lucro Líquido.

No método da margem de contribuição são incluídos somente os custos diretos, a fim de mensurar a contribuição de cada unidade de custo, enquanto no método do lucro líquido são incluídos todos os custos que apresentam uma relação com as unidades sob investigação.

Esses obstáculos encontrados para realizar uma acurada análise e um perfeito controle dos custos de distribuição, associados à escassez de informações e às deficientes técnicas de controle e análise dos custos de distribuição, à disposição dos gerentes de contabilidade de custos e de marketing, na maioria das pequenas empresas brasileiras e, principalmente, nas pequenas empresas gaúchas, supõe-se que sejam alguns dos principais fatores do retardamento do controle e análise desses custos, comprometendo decisivamente o resultado das empresas.

No que diz respeito às etapas de elaboração de um sistema de custos de distribuição e execução do mesmo, crê-se que a rapidez com que são tomadas as decisões, aliada à falta de controle desses custos, a estrutura organizacional deficiente ou inadequada, a carência de pessoal habilitado e a falta de recursos econômicos explicam a deficiente administração desses custos e a insuficiência dos procedimentos de avaliação da relação entre os custos e resultados, na maioria das pequenas empresas.

Em face do exposto, nesse estudo, pretende-se o conhecimento científico da realidade das indústrias do subsetor de conservas, no que tange ao controle e análise dos custos de distribuição, devido a sua relevância para a obtenção de melhores resultados na venda de produtos. Para tanto formulou-se a seguinte indagação de pesquisa:

Quais são as características do controle e da análise dos custos de distribuição utilizados nas Indústrias de Doces e Conservas Alimentícias?

1.2 - Os objetivos

1.2.1 - Objetivo geral

Este estudo tem por objetivo identificar os métodos de controle e análise dos custos de distribuição adotados nas indústrias do subsetor de doces e conservas

alimentícias. Além disso, pretende-se contrapor os procedimentos disponíveis na literatura com os efetivamente utilizados na administração desses custos.

1.2.2 - Objetivos específicos

a) Descrever os métodos de controle e de análise dos custos de distribuição utilizados nas Indústrias de Doces e Conservas Alimentícias.

b) Analisar, à luz da teoria, os métodos de controle e de análise dos custos de distribuição adotados nas indústrias do subsetor de doces e conservas alimentícias.

1.3 - Organização do estudo

O presente estudo foi organizado da seguinte maneira: o capítulo 1 estabelece o problema, os objetivos e refere a forma de organização do trabalho. O capítulo 2 sumariza a literatura relevante a respeito dos custos de distribuição, ao controle e à análise dos custos de distribuição. O capítulo 3 refere a metodologia, incluindo o universo da pesquisa, a forma de elaboração e aplicação do instrumento, bem como a estratégia de coleta de dados, as variáveis de análise e sua operacionalização, a coleta de dados e o tratamento estatístico. O capítulo 4

apresenta e discute os resultados dos dados de identificação da empresa, as características do controle e da análise dos custos de distribuição e os dados sobre os custos de distribuição, especialmente no que se refere ao valor total do faturamento e dos custos de distribuição. O capítulo 5 resume as conclusões do estudo. O capítulo 6 apresenta algumas formas que poderiam aprimorar o controle e a análise dos custos de distribuição, a curto e médio prazo, nas empresas do subsetor pesquisado.

2 - REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

2.1 - Os custos de distribuição

Diferentes termos são encontrados para denominar esses custos, porém, geralmente, seu significado é o mesmo. Senger⁷ diz que "na literatura acha-se uma fila de palavras para 'Vertriebskosten'. A gente encontra conceitos como custos de mercado, custos de vendas, custos de distribuição, custos de compra e venda, custos comerciais ...". A diversidade de termos talvez se deva ao contexto em que o autor se encontra inserido, sua formação básica ou sua atividade diária. Assim, os executivos de vendas, normalmente, denominam-os de custos de marketing, enquanto que executivos de custos parecem preferir a utilização dos termos custos comerciais e custos de distribuição, sendo que neste trabalho preferiu-se adotar este último.

Os custos de distribuição se referem às despesas realizadas pela função comercial, custos estes que in

⁷ Hans Günther SENGER, Beurteilung der vertriebskosten, p.15.

correm com a venda da produção (Leone⁸, Passarelli⁹, Li¹⁰ e Mandarino¹¹).

Heckert & Miner¹² definem o custo de distribuição como:

"custos de todas as atividades empresariais necessárias para efetuar transferências das propriedades tangíveis com valor e para providenciar sua distribuição física."

Backer & Jacobsen¹³ mencionam que:

"a função de comercialização pode ser definida, em linhas gerais, como a tarefa de levar o produto fabricado até o freguês da empresa, em troca da remuneração monetária combinada."

Sob este aspecto, um detalhamento maior é dado por Horngren¹⁴ quando refere que:

"a função de comercialização abarca todas as atividades que diretamente objetivem a obtenção e satisfação de pedidos de clientes e não pertençam à área de fabricação."

⁸ George Sebastião Guerra LEONE, Custos: um enfoque administrativo.

⁹ J. PASSARELLI, Custos: teoria e prática.

¹⁰ H. David LI, Contabilidade de custos.

¹¹ Umberto MANDARINO, Custos.

¹² J. Brooks HECKERT & Robert B. MINER, Op. cit., p.3.

¹³ Morton BACKER & Lyle E. JACOBSEN, Op. cit., p.303.

¹⁴ Charles T. HORNGREN, Contabilidade de custos: um enfoque administrativo, p.464.

No que se refere às funções que estimulam a obtenção de pedidos, Horngren¹⁵ esclarece que "a obtenção de pedidos consiste em atingir um volume e uma composição de vendas desejadas", restringindo-se, basicamente, às atividades de promoção de vendas e publicidade, enquanto que a satisfação de pedidos inclui atividades relacionadas com armazenamento, embalagem, expedição, transporte, crédito e cobrança. Kotler¹⁶ denomina-os de custos de distribuição física, por serem decorrentes da manutenção e movimentação dos produtos.

Como se pode perceber, parece existir consenso entre os autores de que se deva entender por custos de distribuição o total dos custos de realização das funções de distribuição.

2.2 - O controle dos custos de distribuição

A importância do custo de distribuição vem crescendo como um fator empresarial. Conforme Heckert & Miner¹⁷:

¹⁵ Id. *ibid.*, p.464.

¹⁶ Philip KOTLER, Administração de marketing: análise, planejamento e controle.

¹⁷ J. Brooks HECKERT & Robert B. MINER, *Op. cit.*, p.5.

"se um empreendimento deve ter sucesso, é preciso fazer não menos esforço em relação à administração eficiente e controle dos custos de distribuição do que para os custos de produção."

Nessa linha de pensamento, Sevin¹⁸ afirma que:

"uma empresa pode realizar uma série de importantes crescimentos na produtividade de suas operações de marketing. Para isso, ela precisa fazer consideráveis esforços para obter informações não genéricas disponíveis para o gerente de marketing."

Para Matz, Curry e Frank¹⁹, a forma de controle e da análise dos custos de distribuição deveria ser semelhante aos procedimentos adotados para os custos de produção, a saber:

"1. Departamentalização das atividades ou funções. 2. Atribuição de responsabilidade pelas operações. 3. Reconhecimento das despesas departamentais diretas e indiretas. 4. Separação das despesas, em fixas e variáveis. 5. Determinação e estabelecimento de bases, tais como: custo da mão-de-obra direta, horas de mão-de-obra direta ou horas de máquina para aplicar despesas indiretas de produção aos serviços, produtos ou processos. 6. Comparação das despesas reais com as orçadas, para um controle contínuo das despesas por parte dos supervisores e chefes do departamento responsável."

¹⁸ Charles H. SEVIN, Marketing productivity analysis, p.1.

¹⁹ Adolph MATZ, Othel J. CURRY ; George W. FRANK, Contabilidade de custos, p.946.

Embora se tenha presente a necessidade de aprimorar os métodos de controle e análise dos custos de distribuição nas empresas brasileiras, é sabido que muitas pesquisas terão que ser realizadas, e vários anos de experimentação serão precisos, para que alcancem o nível de desenvolvimento em que se encontram os métodos de controle e análise dos custos de produção, como é sugerido por esses autores.

2.2.1 - Métodos de controle dos custos de distribuição

Para Beulke²⁰, a departamentalização "é normalmente a etapa inicial da montagem do Sistema de Custos, da qual as demais etapas, em certo sentido, decorrem e dependem para sua estruturação". Ele continua, dizendo que o procedimento comumente adotado pelas empresas para a departamentalização é influenciado por três fatores básicos, a saber:

- "- a natureza das atividades desenvolvidas nos órgãos ou setores da empresa e seu relacionamento com os artigos vendidos ou serviços processados;
- a delimitação dos níveis de responsabilidade;
- os objetivos do cálculo de custos."²¹

²⁰ Rolando BEULKE, Custos de comercialização e serviços.

²¹ Id. ibid.

Assim entendido, uma vez que a empresa se encontra dividida em departamentos, de acordo com as suas funções distributivas, Sevin²² diz que os métodos de controle dos custos de distribuição são constituídos de dois elementos básicos:

"1. Os gastos de marketing de uma empresa em particular, que são usualmente contabilizados por uma base de despesa 'natural', são reclassificados em grupos de custos funcionais. Estes grupos de custos funcionais reúnem simultaneamente todos os custos associados com cada atividade de marketing, isto é, funções de marketing, executadas pela empresa. 2. Os grupos de custos funcionais são 'alocados' aos produtos, clientes, territórios, e outros segmentos de vendas com base em fatores mensuráveis."

No que concerne aos custos de distribuição contabilizados por uma base de despesa natural, Florentino²³ arrola as principais espécies de despesas decorrentes das atividades de distribuição, como segue:

a) custos do departamento da gerência de vendas (salários, aluguéis, impostos predial e territorial, material de expediente, despesas de manutenção, depreciações, etc.);

b) custos dos depósitos de produtos acabados (salários, aluguéis, impostos, seguros, material de expe-

²² Charles H. SEVIN, Op. cit., p. 12 e 16.

²³ Américo Matheus FLORENTINO, Custos: princípios, cálculo e contabilização.

diente, despesas de manutenção, depreciação, etc.);

- c) publicidade;
- d) fretes e seguros dos produtos distribuídos ou vendidos;
- e) custos das lojas;
- f) impostos sobre vendas;
- g) embalagens (de depósito, de transporte e de vendas);
- h) salários e despesas de viagens dos vendedores;
- i) comissões de vendedores;
- j) bonificações e descontos concedidos a clientes;
- l) despesas financeiras.

Esta classificação dos custos, através da natureza dos elementos de custo ou objeto do gasto, propicia apenas várias informações gerais acerca do custo de distribuição como um todo, portanto, não possibilita detectar problemas de operações de distribuição particulares, por meio das funções distributivas, ao território de vendas, ou territórios de vendas, ao cliente ou classe de clientes, ao produto ou linha de produtos, ou outro segmento de vendas.

Para facilitar o controle e a análise de todas essas espécies de despesas, depois de registradas de acordo com a sua natureza, deve-se agrupá-las segundo as funções da atividade distributiva existentes na empresa, e

finalmente classificá-las de acordo com os segmentos de venda.

2.2.1.1 - Classificação funcional das despesas naturais

Uma função distributiva, segundo Heckert & Miner²⁴, pode ser definida como a "maior atividade de distribuição em que os custos são agrupados". As principais atividades, conforme Passarelli²⁵, são: pesquisa de mercado, propaganda, promoção de vendas (funções que se dedicam a arranjar pedidos), armazenamento, transporte, faturamento, crédito, cobrança, etc. (funções que se dedicam a atender pedidos).

Para acumular os custos nas contas representativas das funções faz-se necessário que o plano de contas esteja estruturado de tal forma, a fim de possibilitar a classificação contábil das despesas (Leone²⁶).

No que se refere à finalidade do agrupamento destes custos de acordo com as funções distributivas, Hesenmüller²⁷ afirma que:

²⁴ J. Brooks HECKERT & Robert B. MINER, Op. cit., p.18.

²⁵ J. PASSARELLI, Op. cit.

²⁶ George Sebastião Guerra LEONE, Op. cit.

²⁷ Bruno HESSENMÜLLER, Die leistungsgemäße verrechnung der vertriebskosten, p.65-6.

"A organização funcional dos custos de distribuição é enfim:
a ponte para imputar os custos de distribuição ao responsável pelo custo e imediatamente
o meio para identificar o custo, de uma via de venda, um canal de distribuição, um método de venda, uma organização de venda adotada."

Beulke & Bertó²⁸ sugerem que:

"a alocação dos custos de comercialização às diversas funções tem como primeira utilização a possibilidade de sua identificação detalhada e a análise de sua evolução."

Heckert & Miner²⁹ afirmam que "as análises funcionais têm utilidade como meio de controle de custos, somente quando custos variáveis e controláveis são considerados". Estes tipos de custos enquadram-se, respectivamente, nos dois grupos seguintes: 1) variáveis, semivariáveis e custos fixos; 2) custos controláveis e não-controláveis.

Custos variáveis de distribuição são aqueles que variam na proporção direta da variação do volume das vendas. Os custos semivariáveis variam com o volume das vendas, mas não na proporção direta, devido a inclusão de elementos fixos e variáveis na composição dos mesmos.

²⁸ Rolando BEULKE & Dalvio J. BERTÓ, *Custo e estratégias de resultado*, p.113.

²⁹ J. Brooks HECKERT & Robert B. MINER, *Op. cit.*, p. 19-20.

Enquanto que os custos fixos permanecem constantes num período específico de tempo, mesmo havendo mudanças substanciais no volume das operações.

Os custos controláveis são aqueles que são matéria para controle junto às pessoas, cuja atividade é possível de ser mensurada. Já os custos não-controláveis, como o próprio nome diz, não são passíveis de controle. Não obstante a esta divisão, os primeiros são normalmente custos variáveis e os últimos custos fixos (Heckert & Miner³⁰).

Ainda, no que se refere a este tipo de custos, Hermann Jr.³¹ explica que:

"são controláveis os que podem ser convenientemente dosados de acordo com as circunstâncias, mediante a adoção de medidas ao alcance direto dos agentes de produção. Incontroláveis são os encargos forçados que resultam de condições congênitas a cada empresa, tais como despesas mínimas de administração e de manutenção dos negócios e os que lhe são impostos sob a forma de tributos, fixos ou proporcionais, a que nenhuma empresa se pode furtar."

A importância de separar os custos variáveis e controláveis, dos demais tipos de custos, deve-se à necessidade de conhecer os custos de cada função, para que se-

³⁰ Id. *ibid.*

³¹ Frederico HERRMANN JR., Custos industriais: organização administrativa e contábil das empresas industriais, p.103.

jam atribuídas as responsabilidades individuais. Neste sentido, apenas os custos variáveis e controláveis podem ser identificados com as vendas efetuadas, sendo que, os demais custos incorrem independente do volume de vendas, daí porque são denominados de custos fixos e não-controláveis. Os últimos necessitam de bases de rateio para a sua alocação, o que será visto mais adiante.

2.2.1.2 - Classificação dos custos de distribuição de acordo com os segmentos de venda

Os segmentos de venda destinam-se a fazer chegar o produto ou serviço ao seu consumidor final.

Para a avaliação da lucratividade dos vários segmentos de venda, informações seguras são bastante úteis. Sturqis³² apresenta, entre as muitas alternativas, uma lista de algumas delas:

"1) A margem de contribuição de cada linha de produto. 2) O reflexo de uma alteração no nível das vendas para a margem de contribuição. 3) O custo de lançamento de um novo produto. 4) A alteração na margem de contribuição. 5) Quais os produtos que não são lucrativos. 6) Quais os clientes que não são lucrativos. 7) O custo específico de uma campanha promocional."

³² Miles STURQIS, Distribution cost analysis, p.3.

Nesse aspecto, faz-se necessário, primeiramente, o estabelecimento dos segmentos de venda, que, conforme Ornstein³³, são os seguintes:

- a) produtos ou linhas de produtos;
- b) territórios (estados, cidades, distritos, etc.);
- c) tipo de clientes (indústria, consumidores, etc.);
- d) canais de distribuição (atacado, varejo, etc.);
- e) tamanho do pedido (por valor ou por volume).

Outros critérios para a segmentação das vendas:

- f) forma de pagamento (à vista, a prazo, a prestação, etc.);
- g) forma de entrega (rodoviária, marítima, transporte próprio, etc.);
- h) vendedores individuais, etc..

Selecionados os segmentos de vendas para o controle dos custos de distribuição, o próximo passo é a classificação das despesas naturais de acordo com o relacionamento direto de cada elemento particular com a unidade de custo que o gerou. Para esse propósito encontramos três grandes grupos: custos diretos, custos semidiretos e custos indiretos.

³³ Rudolf ORNSTEIN, Apontamentos sobre o sistema de custos.

Heckert & Miner³⁴ explicam que:

"custos diretos, como o termo explicita, são aqueles que podem ser aplicados definitivamente ou alocados. (...) os custos semidiretos são aqueles que são relacionados com alguma via mensurável para uma categoria particular. (...) os custos indiretos são aqueles custos que não permitem uma relação mensurável com um território, produto ou canal de distribuição, distinguido de outro."

Desta forma, custos diretos são imediatamente identificados com as unidades de custos que lhes deram origem, enquanto que os custos semidiretos e indiretos não são imediatamente atribuíveis, mas resultam de operações que são essenciais para o processo dos negócios.

Assim, para a alocação de um particular item de custo, muitas vezes torna-se necessário o estabelecimento de bases de rateio, devido à falta de relação direta desses com as unidades de custos usuárias.

2.2.2 - Bases de rateio para os custos de distribuição

Teoricamente, a seleção de bases de apropriação parece ser simples, porém, na prática, o problema é, muitas vezes, mais difícil. Isto é bem elucidado por Heckert & Miner³⁵ quando mencionam que:

³⁴ J. Brooks HECKERT & Robert B. MINER, Op. cit., p. 25.

³⁵ Id. ibid., p.26.

"julgamento e senso comum são necessários para obter o adequado equilíbrio entre o resultado preciso, custo com informações seguras, e a complexidade de aplicação."

A escolha de coeficientes ou chaves de rateio para os custos semidiretos e indiretos deve ser precedida da seleção do tipo de controle, isto é, a classificação dos custos naturais de acordo com as funções distributivas ou de acordo com os segmentos de venda, ou ainda, a classificação dos custos naturais de acordo com as funções distributivas e a sua reclassificação aos segmentos de vendas. O segundo passo é classificar cada item do custo em direto, semidireto e indireto.

No que concerne aos custos diretos, estes são apropriados diretamente às funções distributivas ou aos segmentos de venda. Custos semidiretos e indiretos são alocados de acordo com as várias bases selecionadas. Porém, no que diz respeito à apropriação desses custos existem idéias divergentes entre autores, o que refletir-se-á na escolha do tipo de análise a ser realizada, assunto esse, que será tratado mais adiante.

Algumas regras para a apropriação dos custos de distribuição são estabelecidas por Lima³⁶:

³⁶ José Geraldo de LIMA, Custos: cálculos, sistemas e análises, p.62.

"1) apropriar diretamente todas as despesas que possam ser identificadas com os produtos, a fim de evitar-se a imprecisão de certos rateios; 2) apropriar de forma analítica (caso de transporte, função das distâncias) as despesas que, pela sua expressão de valor justifiquem o desdobramento dos cálculos; e 3) não apropriar ao custo de um produto senão despesas para cuja realização ele tenha concorrido."

Em se tratando dos dados requeridos para uma alocação proposta, nem sempre é possível obtê-los de registros contábeis. Segundo Black & Edwards³⁷, "o sistema contábil tem de prover a informação necessária para o controle dos custos dentro das funções e o controle do uso da distribuição física dos custos através dos segmentos de venda". Entretanto, muitas vezes, a realidade que se constata é outra, por isso, em muitas situações faz-se a distribuição em base estatística. Apesar das técnicas contábeis serem bem mais comumente utilizadas, os métodos de amostragem estatística têm importante aplicação, por motivos de ordem econômica e maior rapidez na apuração do resultado. Lawrence³⁸ sugere a distribuição desses custos em base estatística por três motivos:

"1) não é usual dispor-se de uma base comum para fazer distribuições pelo total, 2) muitas vezes acontece que as bases de pronta obtenção para a distribuição não são sólidas e 3) estudos especiais poderão ser demasiado dispendiosos e inconvenien-

³⁷ Homes A. BLACK & James Don EDWARDS, The managerial and cost accountant's handbook, p.749-50.

³⁸ William Beaty LAWRENCE, Contabilidade de custos, p.394.

tes para que se mantenham constantemente e, muitas vezes, são pouco precisos."

No caso do controle dos custos de distribuição por função, o plano de contas já deve estar estruturado para que a classificação contábil das despesas permita acumular os custos diretos nas contas representativas das funções. Enquanto que para os custos semidiretos e indiretos, conforme Leone³⁹:

"o contador de custos levantará os parâmetros quantitativos que representem o volume do segmento e que demonstrem influenciar as despesas, isto é, apresentem, pelo emprego dos recursos estatísticos, uma razoável correlação com a variabilidade das despesas."

Leone⁴⁰ apresenta as bases mais comumente usadas para o rateio dos custos das diversas funções comerciais, como segue:

"Funções	Critérios de rateio
Vendas(incluindo salários de vendedores)	Valor das vendas do período, número de vendedores ou número de visitas.
Pesquisa de mercado	Diretamente, segundo relatórios preparados pelo responsável pela função.

³⁹ George Sebastião Guerra LEONE, Custos: planejamento, implantação e controle, p.350.

⁴⁰ _____, Custos: um enfoque administrativo, Op. cit., p. 501-2.

Propaganda	Valor das vendas, quantidade vendida de produtos, ou diretamente, segundo relatório das atividades de propaganda, incluindo amostras. Normalmente o problema se verifica com as despesas relacionadas com a propaganda institucional que é comum a todos os segmentos.
Promoção de vendas	Diretamente, segundo o relatório do responsável pela função.
Financiamento	Pelo valor das vendas.
Crédito e cobrança	Número de pedidos.
Armazenagem	Volume ocupado pelos produtos relacionados ao estoque médio do período.
Transporte	Volume ou peso dos produtos vendidos durante o período.
Serviço de Produtos	Diretamente, segundo relatório do responsável pela função. As despesas comuns serão rateadas pelo número de unidades consertadas durante o período.
Administração comercial	Segundo o valor de vendas ou de acordo com o próprio relatório da função que indica a percentagem de seu tempo consumido no atendimento a este ou àquele segmento."

The Institute of Cost and Works Accountants⁴¹

refere que, para as bases de rateio

"sempre que possível, alguma base física de apropriação deve ser usada para ratear custos de venda e distribuição. Estas po-

⁴¹ The Institute of Cost and Works Accountants, The problem of selling and distribution cost accounting, p. 20.

dem incluir peso, volume, capacidade cúbica, número (de volumes) distância e tempo."

Depois que os custos de distribuição foram identificados com cada uma das funções, fica mais fácil distribuí-los aos diversos segmentos de venda. Para o estabelecimento destas bases de rateio deve o contador de custos utilizar-se de recursos estatísticos, identificando correlações com a variabilidade dos custos das funções.

Black & Edwards⁴² sugerem:

"uma vez que os componentes de custo e o comportamento das várias funções distributivas são conhecidas, a mesma informação pode ser usada para unir o custo de serviços providos pelas diversas funções para os segmentos de venda."

Em se tratando de bases de rateio para a apropriação dos custos funcionais aos segmentos de venda, Sevin⁴³ sugere uma relação de bases de alocação para alguns segmentos, como segue:

⁴² Homer A. BLACK & James Don EDWARDS, Op. cit., p. 744.

⁴³ Charles H. SEVIN, Op. cit., p.25.

Grupos de custos funcionais e bases de alocação

Grupos de custos funcionais	Bases de alocação	
	Aos produtos	Aos clientes
1. Investimento	Média do valor do estoque	(Não alocado)
2. Armazenagem	Espaço da área ocupada	(Não alocado)
3. Controle de estoque	Número das linhas de faturas	(Não alocado)
4. Ordem de produção	Número padrão de unidades trabalhadas	Número das linhas de faturas
5. Embalagem e expedição	Peso ou número de unidades expedidas	Peso ou número de unidades expedidas
6. Transporte	Peso ou número de unidades expedidas	Peso ou número de unidades expedidas
7. Vendas	Estudos para a mensuração do trabalho	Número de pedidos de venda
8. Publicidade	Custo do espaço, etc., publicidade específica do produto	Custo do espaço, etc., publicidade específica do cliente
9. Pedidos	Número das linhas de faturas	Número de pedidos
10. Faturamento	Número das linhas de faturas	Número das linhas de faturas
11. Crédito	(Não alocado)	Valor médio em circulação
12. Cobrança	(Não alocado)	Número de faturas emitidas

FONTE: Charles H. SEVIN (Tradução da autora).

No que se refere à alocação dos custos funcionais às unidades de venda e aos territórios, Sevin⁴⁴ diz que a unidade de venda faz referência a uma das seguintes bases: "1) Número de unidades do produto pela quantidade de linhas-fatura. 2) Valor pela quantidade de linhas-fatura. 3) Número de linhas das faturas por pedido. 4) Valor por pedido". Com relação ao controle dos custos de distribuição por territórios ele afirma:

"Ainda que as atividades de marketing das companhias sejam organizadas em uma base territorial, com os limites geográficos das filiais e seus distritos claramente definidos, uma separação suficientemente detalhada das contas de despesas primárias e sua classificação por filiais e distritos resulta em uma atribuição direta de uma enorme parcela das despesas de marketing para estas unidades territoriais."⁴⁵

Pelo exposto, é possível, em linhas gerais, concluir que as bases de rateio a serem utilizadas para a apropriação dos custos de distribuição semidiretos e indiretos vai depender muito da forma de classificação dos mesmos: de acordo com a natureza dos custos, de acordo com as atividades distributivas, ou de acordo com os segmentos de venda. Além disso, salienta-se a importância da empresa possuir a sua própria classificação dos custos de distribuição, a fim de que ela represente as funções efe-

⁴⁴ Charles H. SEVIN, Op. cit., p.30.

⁴⁵ Id. ibid., p.30-1.

tivamente realizadas ou os canais de distribuição utilizados.

2.3 - A análise dos custos de distribuição

Analisar custos de distribuição significa "avaliar a efetividade do esforço dispendido nas várias partes do setor comercial ..." ⁴⁶. É através desse estudo que o setor de marketing irá provocar mudanças ou concentração de esforços e recursos no curso da ação mais lucrativa.

Entretanto, cuidados especiais devem ser tomados, uma vez que, segundo Matz, Curry e Frank ⁴⁷,

"a análise do custo de distribuição lida primariamente com os custos históricos ou passados, porque as análises lidam principalmente com a avaliação dos desempenhos passados."

Morse ⁴⁸ também alerta neste sentido, quando afirma que:

⁴⁶ VATTER, Op. cit., p.8.

⁴⁷ Adolph MATZ; Othel J. CURRY; George W. FRANK, Op. cit., p.946.

⁴⁸ Wayne J. MORSE, Cost accounting: processing, evaluating, and using cost data, p.316-7.

"O objetivo de todos os relatórios de desempenho é identificar problemas potenciais e oportunidades. Decisões especiais concernentes a produtos, territórios de vendas e canais de distribuição, não devem ser baseados em relatórios de desempenho. Eles devem ser baseados em análises de custos e receitas futuras."

Assim também, com relação à utilidade dos relatórios, Kotler⁴⁹ se pronuncia da seguinte forma:

"A análise de custos de distribuição é capaz de orientar ou enganar o executivo de marketing, dependendo da medida em que ele compreende seus processos, seus procedimentos e suas limitações. Deve ter duas compreensões em particular, referentes ao seu uso adequado. A primeira é que as imputações de custos envolvem alguma arbitrariedade; portanto, as resultantes medidas de lucratividade estão sujeitas a alguma margem de erro. A segunda é que a adequada ação corretiva é ainda uma questão de julgamento de marketing."

Por outro lado, Horngren⁵⁰ diz que:

"a cuidadosa análise dos custos e a experimentação controlada no mercado são meios de substituição de palpites de executivos conflitantes e pouco confiáveis sobre fatos conjuntos que afligem as decisões de comercialização."

A análise dos custos de distribuição provavelmente é mais complexa do que a de produção, porque o ser humano é mais pronunciado nas atividades de distribuição,

⁴⁹ Philip KOTLER, Op. cit., p.1037.

⁵⁰ Charles T. HORNGREN, Op. cit., p.467.

devido a maior flexibilidade dos métodos de distribuição em relação aos métodos de produção. Além disso, outro aspecto importante é a presença de fatores psicológicos na distribuição, o que impede o controle sobre clientes e concorrentes, e implica muitas vezes em custos adicionais, dificultando a uniformização das atividades de distribuição.

2.3.1 - Métodos de análise dos custos de distribuição

A forma de analisar os custos de distribuição depende muito do tratamento contábil aplicado e do tipo de controle que estes recebem. Isto significa, se pretendemos um método de análise, os custos incorridos com a distribuição devem ser classificados de tal forma que atendam as informações necessárias.

Desse modo, pode-se direcionar a análise dos custos de distribuição para três formas distintas, a saber: a) através da natureza dos itens de custo; b) através das funções de distribuição; e c) através dos segmentos de venda.

2.3.1.1 - Análise através da natureza dos itens de custo

A análise de acordo com a natureza dos itens de

custo requer a classificação em separado dos custos de salários, comissões, publicidade, aluguéis, despesas de transporte, impostos, embalagens, despesas financeiras, etc. Essa análise individualizada de cada elemento de custo acima mencionado propicia várias informações gerais para o propósito do controle e da análise de custos.

Segundo Heckert & Miner⁵¹:

"uma análise pela natureza dos itens de custo é suficiente somente quando não existem problemas com relação à eficiência de operações de distribuição particulares; ou com relação aos territórios que devem ser abrangidos; quais as mercadorias devem ser vendidas e quais os métodos de venda que devem ser empregados, etc. (...) Através deste tipo de análise somente é possível corrigir o custo da função de distribuição como um todo."

Observa-se que este tipo de análise abrange uma área de atuação bastante restrita. Por isso, apesar da execução da análise das funções distributivas ser mais complexa, esforços devem ser envidados para a sua implantação com maior intensidade.

2.3.1.2 - Análise através das funções de distribuição

Para o propósito da análise de acordo com as funções da atividade distributiva deve-se listar as di-

⁵¹ J. Brooks HECKERT & Robert B. MINER, Op. cit., p. 17-8.

versas funções (pesquisa de mercado, propaganda, promoção de vendas, vendas, armazenamento, transporte, faturamento, crédito e cobrança, financiamento da distribuição e atividades de distribuição gerais), e em seguida apropriar os itens de custo a cada função, ou atividade para os quais serviram.

Nessa linha de pensamento, Heckert & Miner⁵² estabelecem quatro pontos a serem seguidos para o sucesso da análise, como segue:

"O primeiro passo para uma análise funcional de uma companhia é clarear o perfil das funções e existência das operações funcionais realizadas. (...) O segundo passo na análise é classificar os itens de custo de forma individualizada, de acordo com os grupos funcionais. (...) O terceiro passo é estabelecer, tanto quanto possível, unidades de mensuração dos serviços funcionais. (...) O quarto passo é dividir os custos totais de uma operação pelo número de unidades de serviço executadas, para chegar no custo operacional unitário."

Este tipo de análise é aconselhável porque, através dela, as empresas podem mensurar o custo de cada atividade de distribuição e, conseqüentemente, atribuir as responsabilidades individuais.

⁵² Id. *ibid.*, p.18-9.

2.3.1.3 - Análise através dos segmentos de venda

No que concerne à análise de acordo com os segmentos de venda, o primeiro passo é escolher o segmento a ser pesquisado (produtos ou linhas de produtos; territórios; tipo de clientes; canais de distribuição; tamanho do pedido; forma de entrega, etc.).

Através da análise dos custos por produto ou li nha de produtos pode-se visualizar os produtos ou linhas de produtos que oferecem a melhor margem de contribuição e quais os que não contribuem para a cobertura dos custos fixos. Enquanto que, a análise dos custos de distribuição por territórios, permite uma comparação entre os territórios, com base no lucro líquido alcançado em cada um deles. Por outro lado, a análise dos custos de distribuição por tipo de cliente permite identificar os clientes mais lucrativos, para neles concentrar maiores esforços (Leone⁵³).

Para Matz, Curry e Frank⁵⁴, a análise dos clien tes por territórios de vendas refletem

"as diferenças de custo por zonas, que sur gem devidas ao próprio freguês, tais como

⁵³ George Sebastião Guerra LEONE, Custos: um enfoque administrativo, Op. cit.

⁵⁴ Adolph MATZ; Othel J. CURRY; George W. FRANK, Op. cit., p.952-3.

a proximidade do freguês em relação aos armazéns, seu volume de compra, suas exigências de serviço e os tipos de mercadoria que compra."

Backer & Jacobsen⁵⁵ referem que:

"uma empresa industrial pode comercializar os seus produtos por várias maneiras diferentes. Pode empregar os seus próprios vendedores, pode utilizar os serviços intermediários, tais como atacadistas ou comerciantes que operam à base de comissão; pode até vender diretamente ao consumidor final, conjugando as suas operações de fabricação e comercialização em um único local."

Eles acrescentam, que os fatores relevantes na escolha dos canais são cinco: 1) o hábito no ramo da indústria; 2) a posição financeira da firma; 3) as características do produto; 4) a natureza do mercado; e 5) a lucratividade.

Assim, se o método de atendimento de pedidos é através de estoques existentes nas filiais, através da análise dos custos de distribuição por canais de distribuição, deve ser possível determinar que o investimento é excessivo, podendo reduzir as despesas de manutenção desses estoques pela substituição deste sistema por entrega direta desde a fábrica (Leone⁵⁶).

⁵⁵ Morton BACKER & Lyle E. JACOBSEN, Op. cit., p.322.

⁵⁶ George Sebastião Guerra LEONE, Custos: um enfoque administrativo, Op. cit.

Um estudo da lucratividade segundo o tamanho do pedido, conforme Backer & Jacobsen⁵⁷, permite verificar que "os pedidos pequenos são menos lucrativos do que os grandes, porque os custos não sobem na proporção dos aumentos do tamanho dos pedidos". Além disso eles justificam o surgimento dos pedidos pequenos como decorrentes dos itens esquecidos, os pedidos de complementação, as compras a esmo, o sobressalente, o pedido de emergência, os embarques diretos, os fregueses pequenos, os pedidos experimentais. Essa análise permite estabelecer um tamanho mínimo de pedido para a cobertura dos custos.

Uma análise dos métodos de entrega permitiria diagnosticar a forma mais rentável, se é através de uma frota própria de caminhões ou por terceiros (Leone⁵⁸).

Como se pode perceber, diversas são as modalidades de análise dos custos de distribuição alocados aos segmentos de venda. Entretanto, a decisão da adoção de uma ou outra forma vai depender do tipo de canal que a empresa está utilizando para o controle destes custos.

⁵⁷ Morton BACKER & Lyle E. JACOBSEN, Op.cit., p.313.

⁵⁸ George Sebastião Guerra LEONE, Custos: um enfoque administrativo, Op. cit.

2.3.1.4 - Análise através das funções e dos segmentos de venda

Para facilitar a análise dos custos de distribuição, é recomendável, primeiramente, agrupar os itens de custo de acordo com a sua natureza. O segundo passo consiste em imputar as espécies de custo às diversas funções de distribuição. O terceiro passo implica em alocar os custos das funções de distribuição obtidos no passo anterior, aos segmentos de venda.

Leone⁵⁹ afirma:

"depois que os custos são identificados com cada uma das funções, ficará mais fácil o trabalho de distribuí-los entre outros segmentos, tais como produtos ou territórios de vendas."

Assim, este tipo de controle permite, primeiramente, a análise dos custos de distribuição como um todo, em seguida oportuniza a análise dos custos de cada função de distribuição e, por último, simplifica a análise destes custos pelos segmentos de venda adotados na empresa. Nota-se que este sistema induz a uma análise mais acurada dos custos dispendidos pelo setor que estimula a obtenção e atende os pedidos.

⁵⁹ Id. *ibid.*, p.506.

2.3.2 - Método do lucro líquido X margem de contribuição

No que se refere à imputação dos custos diretos, semidiretos e indiretos às funções distributivas ou aos segmentos de venda, encontram-se diferentes posicionamentos na literatura. Kotler⁶⁰ diz que:

"não existe controvérsia no que diz respeito à inclusão de custos diretos na análise de custos de distribuição; (...) Existe pouca controvérsia no que se refere à inclusão de custos determináveis comuns. Os custos determináveis comuns englobam custos que mudariam com a escala da atividade de marketing. (...) A principal controvérsia refere-se a se os custos não determináveis devem ser alocados pelas entidades de marketing."

Esta idéia é ratificada por Christopher⁶¹, que refere:

"uma fonte constante de controvérsias entre contadores, administradores e outros técnicos é a questão de quê fazer com os custos indiretos. Estes ocorrem em todo o sistema, surgindo como resultado de operações que são essenciais para o processo dos negócios. Entretanto, não são imediatamente atribuíveis a um determinado produto, mercado ou canal."

⁶⁰ Philip KOTLER, Op. cit., p.1039.

⁶¹ Martin CHRISTOPHER, Distribuição comercial: métodos e organização, p.31.

Assim, Vatter⁶², Leone⁶³ e Laurence⁶⁴ sugerem a exclusão dos custos indiretos na análise para decisões administrativas, por necessariamente receberem alocações um tanto arbitrárias, muitas vezes perdem seu valor. Enquanto Sturgis⁶⁵, Ornstein⁶⁶, Florentino⁶⁷ e Franco⁶⁸ consideram de grande importância o conhecimento do total dos custos de distribuição, para efeitos de cálculo do preço de venda e apurar quais os segmentos de venda são deficitários.

John A. Becker, em "The Art and Science of Distribution Costing, reproduced in William E. Thomas", citado por Vatter⁶⁹, menciona duas escolas que tratam dessa questão:

⁶² VATTER, Op. cit.

⁶³ George Sebastião Guerra LEONE, Custos: um enfoque administrativo, Op. cit.

⁶⁴ William Beaty LAWRENCE, Op. cit.

⁶⁵ Miles STURQIS, Op. cit.

⁶⁶ Rudolf ORNSTEIN, Op. cit.

⁶⁷ Américo Matheus FLORENTINO, Op. cit.

⁶⁸ Hilário FRANCO, Contabilidade industrial: com apêndice de contabilidade agrícola.

⁶⁹ VATTER, Op. cit., p.11-2.

"uma favorece o lucro líquido e a outra favorece a abordagem da margem de contribuição. O primeiro grupo acha que todos os custos que apresentam uma relação com as unidades sob investigação deveriam ser incluídos para o propósito de mensurar a lucratividade. O segundo grupo defende a inclusão somente dos custos diretos, pretendem trabalhar com a contribuição de cada unidade do que computar os custos fixos."

O método do lucro líquido, para Christopher⁷⁰,

"tenta destinar todos os custos indiretos a um centro de atividades ou a uma entidade. Assim, por meio de um determinado critério, como de giro, os custos administrativos totais de uma empresa podem ser atribuídos aos produtos para a obtenção de uma estimativa da lucratividade de cada produto individualmente."

Ele acrescenta que este método pode ser criticado por depender de critérios altamente arbitrários de rateio.

Kotler⁷¹ apresenta três pontos fracos do método do lucro líquido, a saber:

"A lucratividade relativa de diferentes entidades de marketing pode ser muito radicalmente alterada, substituindo-se uma forma altamente arbitrária de se alocar custos comuns não-determináveis por outra (...). A arbitrariedade leva à discussão e à desmoralização (...). A inclusão de custos comuns não-determináveis pode enfraquecer os esforços de um controle real de custos."

⁷⁰ Martin CHRISTOPHER, Op. cit., p.32.

⁷¹ Philip KOTLER, Op. cit., p.1039.

No que se refere à abordagem da margem de contribuição, Christopher⁷² define o método marginal aquele que

"determina os custos de atividades ou de entidades em termos apenas dos seus custos diretos e das despesas gerais variáveis que lhes são diretamente atribuíveis."

Matz, Curry e Frank⁷³ explicam que:

"tem-se sugerido que da margem bruta de uma zona, classe de freguês, produto ou vendedores se subtraíam somente as despesas variáveis, e que se deduzam no total as despesas fixas. Se uma zona, classe de freguês ou grupo de produto não faz qualquer contribuição para cobrir as despesas fixas, é preciso tomar medidas para corrigir a situação."

Vatter⁷⁴ comenta que:

"um fator importante a ser lembrado quando se utiliza estes tipos de abordagens, é que não é necessário selecionar e usar apenas uma delas, pois cada uma tem vantagens e desvantagens próprias para determinadas situações, ..."

Segundo Heckert & Miner⁷⁵, o método do lucro líquido adapta-se bem para a determinação do segmento de custos em quatro instâncias:

⁷² Martin CHRISTOPHER, Op. cit., p.33.

⁷³ Adolph MATZ; Othel J. CURRY; George W. FRANK, Op. cit., p.962.

⁷⁴ VATTER, Op. cit., p.12.

⁷⁵ J. Brooks HECKERT & Robert B. MINER, Op. cit., p.32.

"1. Para um relatório regular e sistemático de custos históricos. (...). 2. Para um estudo especial da lucratividade relativa a cada segmento, a longo prazo. 3. Para a determinação do custo orçado por meio de cada segmento. 4. Para uma política de preços de longo prazo e a determinação da política de remarcação de preços."

Enquanto que o método da margem de contribuição, segundo Heckert & Miner⁷⁶, é bem adaptado para problemas que envolvem cursos alternativos de tomada de decisão imediata, tais como:

"1. Para estudos especiais de fundamento limitado indicados para ajudar o administrador na tomada de decisões em problemas táticos correntes, como para a determinação de preços especiais além de atingir áreas de forte concorrência. 2. Para relatórios periódicos de dados que podem ser utilizados por administradores para o propósito de uma ação remediável imediata."

Leone⁷⁷, por sua vez, sugere que:

"o melhor meio para analisar o desempenho de um segmento de distribuição é a análise tanto de sua margem de contribuição direta como de sua margem de contribuição indireta."

Constata-se que o procedimento sistemático da análise de custos ao lado do controle de custos e da direção dos esforços de distribuição pode ser realizado após a determinação do lucro em cada um dos três níveis: a) o

⁷⁶ Id. *ibid.*

⁷⁷ George Sebastião Guerra LEONE, Custos: um enfoque administrativo, Op. cit., p.371.

lucro após a dedução dos custos diretos; b) o lucro da letra anterior diminuídos os custos semidiretos; e c) o lucro líquido, abatidos tanto os custos diretos, semidiretos como os indiretos.

Assim, conforme Heckert & Miner⁷⁸:

"com a análise completa, os custos devem ser sumarizados de acordo com seus elementos diretos, semidiretos e indiretos, relacionados às vendas correspondentes e a apuração do lucro bruto; comparados com padrões e orçamentos; interpretados para saber as causas e os responsáveis pelas variações, e fazer um relatório completo para executivos indicando quais as bases para o futuro planejamento, direção e controle dos esforços de distribuição."

Apesar de se reconhecer a importância da comparação dos dados reais com padrões e valores orçados na análise dos custos de distribuição, este assunto não é tratado, especificamente, neste trabalho, devido a sua abrangência, tanto em profundidade como em extensão.

Pelo exposto, pode-se perceber que a análise dos custos de distribuição deve ser precedida de planos, metas e controles destes custos, isto é, o sistema contábil deve ter a estrutura adequada para atender aos objetivos da análise.

⁷⁸ J. Brooks HECKERT & Robert B. MINER, Op. cit., p. 34.

3 - METODOLOGIA

O presente estudo é um requisito parcial para a obtenção do título de mestre, no Programa de Pós-Graduação em Administração na Universidade Federal do Rio Grande do Sul.

O objetivo deste estudo constitui-se em conhecer a realidade sobre o controle e a análise dos custos de distribuição nas Indústrias de Doces e Conservas Alimentícias. Procura-se, dentre um conjunto de variáveis consideradas relevantes, qual ou quais as que se destacam determinantes do valor que os administradores de custos dessas empresas atribuem para o incremento aos resultados.

O interesse por esse tema decorre da inexistência de estudos sobre os procedimentos adotados e as preocupações concernentes com a inclusão dos custos comerciais no preço de venda dos produtos.

Talvez a falta de interesse em explorar estudos dessa natureza possa ser atribuída à aparente irrelevância da participação dos custos de distribuição na composição do custo total. Neste trabalho parte-se do pressupos-

to de que os custos de distribuição são significativos para o incremento dos lucros e para a maior competitividade no mercado, e que o controle e a análise de tais custos existem nas referidas empresas, mesmo que não apresentem caráter efetivo e sistematizado.

Para a realização do estudo, iniciou-se com a revisão da bibliografia pertinente ao assunto. Procedeu-se, a seguir, à coleta de dados através de entrevista, estruturada sob forma de questionário, aplicado aos administradores encarregados dos custos de distribuição. Estas respostas receberam tratamentos estatísticos para melhorar a qualidade da análise dos dados coletados.

Segundo Tripodi, Fellin e Meyer⁷⁹, este estudo pode ser considerado como Quantitativo-Descritivo, subtipo Descrição da População.

3.1 - Universo da pesquisa

Considerando que o setor da alimentação, no Estado do Rio Grande do Sul, constituiu-se, principalmente, de pequenas e médias empresas, distribuídas por toda a região, e as limitações de tempo e de recursos financeiros da mestranda, decidiu-se pesquisar o subsetor de doces e

⁷⁹ Tony TRIPODI; Phillip FELLIN; Henry MEYER, Análise da pesquisa social, p.58.

conservas alimentícias. Em consulta realizada ao Cadastro Industrial do Rio Grande do Sul⁸⁰ encontramos 30 indústrias de doces e conservas alimentícias. Entretanto, pela impossibilidade de obter dados seguros de pequenas empresas, estas foram excluídas da pesquisa. Suas informações são prejudicadas, na sua grande maioria, por se utilizarem da prestação de serviços de profissionais da área contável externos à empresa, que não acompanham o processo produtivo e, geralmente, possuem sistemas padronizados para os registros contábeis. A característica usada para a classificação das pequenas indústrias de doces e conservas alimentícias foi o número de empregados. Este critério deve-se ao fato dessas empresas serem grandes absorvedoras de mão-de-obra. Foram eliminadas do levantamento inicial as indústrias que possuem menos de 50 empregados.

Assim, ficou reduzido para 18 o número de indústrias do subsetor de alimentos a serem pesquisadas. Dessas, onze estão localizadas em Pelotas e as outras sete estão distribuídas pelas cidades de São Sebastião do Caí, Cachoeirinha, Getúlio Vargas, Porto Alegre e Rio Grande (no anexo 1 estão relacionadas as empresas selecionadas para a pesquisa).

⁸⁰ CEAG-RS/IDERGS (Centro de Apoio à Pequena e Média Empresa-RS). Cadastro industrial do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, FIERGS/CIERGS (Federação das Indústrias do Estado do Rio Grande do Sul/Centro das Indústrias do Estado do Rio Grande do Sul), 1987.

Para nos certificarmos do número de indústrias de doces e conservas alimentícias do Rio Grande do Sul e seu respectivo número de empregados consultamos, por correspondência, o Sindicato das Indústrias da Alimentação no Estado do Rio Grande do Sul, em Porto Alegre, do qual não obtivemos resposta. Também enviamos uma carta ao Sindicato da Indústria de Doces e Conservas Alimentícias do Rio Grande do Sul, em Rio Grande, o qual sugeriu consultar o Sindicato da Indústria de Doces e Conservas Alimentícias de Pelotas, sendo que este forneceu uma relação das empresas ali localizadas, apresentando um maior número de indústrias pertencentes ao subsetor, porém nenhuma que não constasse da relação inicial com mais de 50 empregados.

Em se tratando de empresas não muito dispersas no Estado e devido ao seu reduzido número, preferiu-se trabalhar com toda a população, ou seja, a nível de censo, ao invés de fazer a pesquisa por amostragem. Entretanto, das 18 empresas, uma foi extinta; uma trabalha eventualmente com doces e conservas alimentícias e esta atividade representa menos de 5% (cinco por cento) de seu faturamento anual; uma não respondeu o questionário, apesar dos diversos contatos realizados pela pesquisadora; uma não forneceu os dados porque estava fazendo auditoria, estando indisponível para entrevista; e em duas empresas a pessoa autorizada a fornecer informações do gênero não pôde ser localizada durante o período de coleta de dados. Assim, o total de elementos da pesquisa ficou redu

zido a 12 empresas do subsetor de doces e conservas alimentícias.

3.2 - Instrumento

O instrumento utilizado na coleta de dados foi uma entrevista estruturada, constituída de vinte e duas questões: abertas, de escolha múltipla e dicotômicas (a entrevista estruturada encontra-se no anexo 2). As questões do instrumento podem ser classificadas em quatro partes, de acordo com suas características, a saber:

3.2.1 - Dados de identificação da empresa

Contendo questões de identificação: razão social, endereço, natureza do estabelecimento, linha de produtos, número médio mensal de empregados do último ano, formas de distribuição dos produtos, motivos da escolha do canal de distribuição e setores responsáveis pela atividade de distribuição.

3.2.2 - Características do controle dos custos de distribuição

Contendo questões tais como: métodos de contro-

le dos custos de distribuição, razões para a seleção do método de sua contabilização, classificação dos custos de acordo com a sua variabilidade em relação ao volume de vendas, separação dos custos de distribuição em controláveis e não-controláveis, divisão dos itens de custo de acordo com o seu relacionamento com as unidades de custo que os geraram e quais as bases de rateio utilizadas para a apropriação dos custos semidiretos e indiretos.

3.2.3 - Características da análise dos custos de distribuição

Abrangendo: periodicidade da avaliação dos esforços dispendidos pelos setores de distribuição, métodos de análise dos custos de distribuição e forma de analisar a demonstração do resultado para o propósito da determinação da lucratividade.

3.2.4 - Dados sobre os custos de distribuição

Contendo questões sobre o valor dos custos de distribuição diretos e indiretos e seu valor total, relativo ao exercício de 1986, de acordo com: a natureza dos custos de distribuição, a função distributiva e os segmentos de venda; e o valor do faturamento por segmento de venda.

3.3 - Variáveis de análise e sua operacionalização

Tendo em vista que algumas variáveis provêm da própria questão do instrumento de pesquisa, enquanto outras tiveram a sua origem no desdobramento de questões, não pretendendo ser redundante, consideramos importante fazer a descrição verbal das variáveis e categorias de variáveis, bem como a sua operacionalização, para oferecer uma melhor compreensão da função de cada uma delas, como segue:

3.3.1 - Dados de identificação da empresa

Para a operacionalização das variáveis desta dimensão de análise foram utilizadas as respostas às perguntas de número 1 a 9 do instrumento de pesquisa, constando de particularidades da empresa entrevistada, como as que seguem:

Razão social

Refere-se ao nome da indústria registrada na Junta Comercial do Estado do Rio Grande do Sul.

Endereço

Refere-se à rua, número do prédio, cidade, bairro, código de endereçamento postal e telefone da empresa.

Natureza do estabelecimento

Refere-se ao tipo de vínculo que a empresa possui a um grupo econômico.

Linha de produtos

Refere-se aos tipos de doces e conservas alimentícias produzidas pela empresa.

Número de empregados

Refere-se ao número médio mensal de empregados do último ano que trabalharam na empresa, como vendedores externos à empresa, vendedores internos, outros empregados do setor de vendas, e dos demais setores de distribuição.

Canal de distribuição utilizado

Refere-se à forma como a empresa vem colocando seus produtos no mercado.

Fator determinante para a escolha do canal de distribuição

Refere-se ao motivo que levou a empresa a optar pelo canal de distribuição.

Existência formal das funções de distribuição

Refere-se à existência efetiva das atividades que objetivam diretamente a obtenção e a satisfação de pedidos de clientes.

3.3.2 - Características do controle dos custos de distribuição

Para a operacionalização das variáveis desta dimensão de análise foram utilizadas as respostas às perguntas de número 10 a 16 do instrumento de pesquisa. Estas variáveis destinam-se a identificar quais os tipos de controle que são utilizados nas indústrias de doces e conservas alimentícias para a administração destes custos, através das seguintes variáveis:

Métodos de controle dos custos de distribuição

Refere-se ao modo de proceder a administração das despesas realizadas pela função comercial.

Classificação dos elementos de custo de distribuição

Refere-se à classificação dos custos de distribuição pelo seu valor global, de acordo com a sua natureza, de acordo com a sua funcionalidade ou de acordo com os segmentos de venda.

Motivos para a empresa separar as espécies de custo de distribuição

Refere-se às razões da seleção de um método para a classificação dos elementos de custo de distribuição.

Separação dos itens de custo de acordo com o seu relacionamento ao volume de vendas

Refere-se à classificação dos custos de distribuição em variáveis, semi-variáveis e fixos.

Separação dos custos de distribuição em controláveis e não-controláveis

Refere-se à discriminação dos custos de distribuição passíveis e não passíveis de controle junto às funções ou segmentos de venda.

Separação dos itens de custo de acordo com o seu relacionamento a cada unidade de custo

Refere-se ao propósito de dividir os custos de distribuição em diretos, semidiretos e indiretos.

Seleção de bases de rateio para a alocação dos custos de distribuição semidiretos e indiretos

Refere-se à escolha de coeficientes ou chaves de rateio dos custos semidiretos e indiretos, de acordo com parâmetros quantitativos que representem uma razoável correlação entre o relacionamento destes com as unidades de custo que os geraram.

3.3.3 - Características da análise dos custos de distribuição

Para a operacionalização das variáveis desta dimensão de análise foram utilizadas as respostas às perguntas

tas de número 17 a 19 do instrumento de pesquisa. Estas variáveis destinam-se a identificar quais os níveis de análise que são realizados nas indústrias de doces e conservas alimentícias, para a administração desses custos, através das seguintes variáveis:

Análise do custo de distribuição

Refere-se à intensidade de avaliação dos esforços dispendidos nas várias partes do setor comercial.

Métodos de análise dos custos de distribuição

Refere-se à forma de examinar os custos realizados pela função comercial. Esta análise pode ser realizada junto à natureza dos itens de custo, às funções de distribuição, aos segmentos de venda, às funções e aos segmentos de venda ou pelo exame globalizado dos custos de distribuição.

Análise do demonstrativo do resultado das vendas

Refere-se ao propósito de mensurar os lucros através de dois métodos: (1) Método do Lucro Líquido (todos os custos que apresentam alguma relação com o produto vendido devem ser incluídos para o propósito de mensurar os lucros); (2) Abordagem da Margem de Contribuição (somente os custos diretos devem ser imputados para a determinação da lucratividade).

3.3.4 - Dados sobre os custos de distribuição

Para a operacionalização das variáveis desta di mensão de análise foram utilizadas as respostas às perguntas de número 20 a 22 do instrumento de pesquisa. Estas variáveis destinam-se a identificar dados sobre as atividades distributivas e a administração dos custos de distribuição nas indústrias de doces e conservas alimentícias.

Custos de distribuição diretos e indiretos ou o seu total, classificados de acordo com a sua natureza

Refere-se ao valor dos custos de distribuição diretos e indiretos, ou na sua ausência, o valor total, relativo ao exercício de 1986, de cada item de custo classificado de acordo com a sua natureza.

Custos de distribuição diretos e indiretos ou o seu total, classificados de acordo com a função distributiva

Refere-se ao valor dos custos de distribuição diretos e indiretos, ou na sua ausência, o valor total, relativo ao exercício de 1986, de cada item de custo classificado de acordo com a função distributiva.

Custos de distribuição diretos e indiretos ou o seu total, classificados de acordo com o segmento de venda

Refere-se ao valor dos custos de distribuição

diretos e indiretos, ou na sua ausência, o valor total, relativo ao exercício de 1986, de cada item de custo classificado de acordo com o segmento de venda.

Faturamento por segmento de venda

Refere-se ao valor das vendas efetuadas no exercício de 1986, classificadas de acordo com o segmento de venda adotado pela indústria.

3.4 - Coleta de dados

A coleta de dados foi executada pela pesquisadora e um auxiliar de pesquisa, através de entrevista estruturada sob forma de questionário, junto aos administradores dos custos de distribuição das indústrias pesquisadas. Uma única organização, a Cooperativa Tritícola de Getúlio Vargas Ltda., localizada em Getúlio Vargas/RS, devido a sua distância em relação às demais empresas pesquisadas, não foi visitada. Para a coleta de seus dados foi inicialmente enviada uma correspondência (anexo 3) pela coordenadora do Programa de Pós-Graduação em Administração da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, professora Edi Madalena Fracasso, explicando os objetivos da pesquisa e a importância das informações dessa, para a realização do trabalho da mestranda. A coordenadora também enviou uma circular para cada uma das demais empresas (anexo 4), de-

talhando os objetivos da pesquisa, enfatizando a importância de seus dados para a realização do estudo e também anunciando a chegada do entrevistador.

Para o treinamento do auxiliar de pesquisa, num primeiro momento, apresentaram-se o objetivo geral e os objetivos específicos da pesquisa, bem como a justificativa e o instrumento a ser utilizado. Posteriormente, prestaram-se informações referentes às características da população da pesquisa e a forma de contactá-la. Em continuidade, procedeu-se à análise detalhada do instrumento de coleta de dados, por meio de discussão de cada uma de suas questões. Finalmente, quando foi possível supor que ele estava suficientemente informado a respeito da pesquisa e, principalmente, do instrumento da mesma, realizaram-se as entrevistas com os administradores dos custos de distribuição das empresas pesquisadas.

3.5 - Tratamento estatístico

Os dados obtidos através das respostas às questões constantes no instrumento de pesquisa foram inicialmente codificados e tabulados, com o intuito de facilitar o seu manuseio. Em seguida foram processados através do programa Statpro, The Statistics and Graphics Database Workstation, usando-se um microcomputador Solution 16 compatível com o padrão IBM-PC.

Devido ao pequeno tamanho da amostra, e com a finalidade de determinar a significância de diferenças entre dois grupos, de comprovar se dois grupos independentes foram ou não extraídos da mesma população e de verificar se existe relação entre duas variáveis, foram aplicados às respostas das empresas investigadas testes não-paramétricos, mais especificamente, o teste χ^2 , o teste U de Mann-Whitney e o coeficiente de correlação por postos de Spearman. Usou-se o nível de significância de 0,10 em todos os testes⁸¹.

O teste χ^2 constitui uma técnica estatística não-paramétrica aplicável a dados que se apresentam sob forma de freqüências em categorias discretas, isto é, para os dados em escala nominal. A finalidade de sua aplicação consiste na determinação da significância de diferenças entre dois grupos independentes, neste caso de tamanho pequeno. Segundo Siegel⁸², agrupar os dados em Tabelas de Contingência 2x2 tem, entre outras, "a vantagem de incorporar uma correção de continuidade que melhora sensivelmente a aproximação da distribuição χ^2 ". Desse modo, foram usadas tabelas do seguinte tipo:

⁸¹ Para maiores esclarecimentos sobre os Testes, ver Sidney SIEGEL, Estatística não-paramétrica: para ciências do comportamento humano.

⁸² Op. cit., p.120.

TABELA DE CONTINGÊNCIA 2x2

	X	Y	Total
A1	A	B	A + B
A2	C	D	C + D
	A + C	B + D	N

Onde X e Y representam as duas amostras independentes, A1 indica a alternativa positiva e A2 a negativa. As letras A, B, C e D representam as frequências para cada tipo de resposta.

Já o Teste U de Mann-Whitney constitui uma técnica de estatística não-paramétrica aplicável a dados que se apresentam em escala ordinal, e que objetiva comprovar se duas amostras independentes, aqui, de tamanho pequeno, foram ou não extraídas da mesma população.

O coeficiente de correlação por postos de Spearman refere-se a uma medida de associação entre variáveis em escala ordinal.

Para a aplicação do teste χ^2 à questão número 3 *versus* as de número 10, 11, 13, 14, 15, 17, 18 e 19, foi considerada como hipótese de nulidade, H_0 , que as empresas de estabelecimento único não diferem das com mais de um estabelecimento quanto ao controle e à análise dos custos de distribuição. A hipótese alternativa, H_1 , contra a qual contrapõe-se H_0 , é que as empresas de estabelecimento único diferem das com mais de um estabelecimen-

to quanto ao controle e à análise dos custos de distribuição.

Para o cruzamento da questão 4 contra as mesmas questões acima, a hipótese de nulidade H_0 considerada, é que as indústrias de compotas, doces e derivados de frutas não diferem das de conservas, compotas, doces, cereais e condimentos, quanto ao controle e à análise dos custos de distribuição. A hipótese H_1 , é que as indústrias de compotas, doces e derivados de frutas diferem das de conservas, compotas, doces, cereais e condimentos, quanto ao controle e à análise dos custos de distribuição.

Finalmente, o mesmo teste também foi aplicado à questão 11 *versus* a 12. A hipótese H_0 considerada, é que as empresas que registram os custos de forma globalizada não diferem das que os registram de forma individualizada, quanto aos objetivos das informações para efeitos do controle e da análise dos custos de distribuição. A hipótese H_1 , é que as empresas que registram os custos de forma globalizada diferem das que os registram de forma individualizada, quanto aos objetivos das informações para efeitos do controle e da análise dos custos de distribuição.

O Teste U de Mann-Whitney foi aplicado no cruzamento da questão 5.1 com as de número 10, 11, 13, 14, 15, 17, 18 e 19. A hipótese de nulidade, H_0 , é que o número de empregados não difere em distribuição nas indústrias

que realizam o controle e a análise dos custos de distribuição em relação às que não os realizam. A hipótese alternativa, H1, é que as empresas que realizam o controle e a análise dos custos de distribuição possuem uma distribuição de empregados diferente das que não os realizam.

Igualmente fez-se o cruzamento do valor total dos custos de distribuição do último ano, das empresas pesquisadas, com as mesmas questões. A hipótese Ho é que o valor dos custos de distribuição não difere em distribuição entre as empresas que realizam o controle e a análise destes custos e as que não os realizam. A hipótese H1, é que as empresas que realizam o controle e a análise dos custos de distribuição possuem uma distribuição diferente do valor destes custos do que as que não os realizam.

Cruzou-se também o valor total do faturamento do último ano, das empresas entrevistadas, com as mesmas questões acima. A hipótese Ho é que o valor do faturamento não difere em distribuição entre as empresas que realizam o controle e a análise dos custos de distribuição e as que não os realizam. A hipótese H1 é que as empresas que realizam o controle e a análise dos custos de distribuição apresentam uma distribuição diferente do valor de faturamento do que as que não os realizam.

O teste foi aplicado, analogamente, às questões 3 x 16, tendo como hipótese de nulidade, Ho, que a ordem

de importância na escolha das bases de rateio dos custos semidiretos e indiretos é a mesma nas empresas com estabelecimento único quanto nas de mais de um estabelecimento. A hipótese H1 é que a ordem de importância na escolha das bases de rateio dos custos semidiretos e indiretos difere nas empresas com estabelecimento único em relação às com mais de um estabelecimento.

Do mesmo modo, ele foi aplicado às questões 4 x 16, cuja hipótese H_0 é que a ordem de importância na escolha das bases de rateio dos custos semidiretos e indiretos é a mesma nas indústrias de compotas, doces e derivados de frutas em relação as de conservas, compotas, doces, cereais e condimentos. A hipótese alternativa, H_1 , é que a ordem de importância na escolha das bases de rateio dos custos semidiretos e indiretos difere entre as indústrias de compotas, doces e derivados de frutas em relação as de conservas, compotas, doces, cereais e condimentos.

O coeficiente de correlação por postos de Spearman foi aplicado no cruzamento da questão 5.1 x 16, onde considerou-se como hipótese de nulidade, H_0 , que não existe relação nas empresas pesquisadas entre o número de empregados e a ordem de importância na escolha das bases de rateio dos custos semidiretos e indiretos. A hipótese alternativa, H_1 , é que existe relação nas empresas pesquisadas entre o número de empregados e a ordem de importância na escolha das bases de rateio dos custos semidiretos e

indiretos.

Para comprovar o relacionamento entre o valor total dos custos de distribuição do último ano e a questão 16, identificou-se como hipótese H_0 , que não existe relação nas empresas pesquisadas entre o valor dos custos de distribuição e a ordem de importância na escolha das bases de rateio dos custos semidiretos e indiretos. A hipótese H_1 , é que existe relação nas empresas pesquisadas entre o valor dos custos de distribuição e a ordem de importância na escolha das bases de rateio dos custos semidiretos e indiretos.

Da mesma forma, este coeficiente foi aplicado para cruzar o valor total do faturamento do último ano com a questão 16, considerando-se como hipótese de nulidade, H_0 , que não existe relação nas empresas pesquisadas entre o valor do faturamento e a ordem de importância na escolha das bases de rateio dos custos semidiretos e indiretos. A hipótese H_1 , é que existe relação nas empresas pesquisadas entre o valor do faturamento e a ordem de importância dos custos semidiretos e indiretos.

4 - DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 - Descrição das frequências e análise dos resultados

Para a descrição e análise dos resultados da pesquisa - relativos aos dados de identificação da empresa, das características da análise dos custos de distribuição e dos dados sobre os custos de distribuição nas indústrias de doces e conservas alimentícias do Rio Grande do Sul - serão descritas as respostas atribuídas às perguntas do instrumento de pesquisa.

4.1.1 - Dados de identificação da empresa

Expressa-se o perfil em termos de: (1) natureza do estabelecimento; (2) linha de produtos; (3) número médio mensal de empregados; (4) o canal de distribuição escolhido pela empresa; (5) os fatores determinantes para a empresa escolher o canal de distribuição; (6) o setor responsável pelas atividades de promoção de venda e publicidade; e (7) o setor responsável pelas demais atividades distributivas.

4.1.1.1 - Natureza do estabelecimento

Os dados referentes à natureza do estabelecimento (Tabela 1) mostram que 50% das empresas que integram a pesquisa possuem apenas um estabelecimento para desenvolver suas atividades, sendo que as demais inserem-se no grupo de empresas com mais de um estabelecimento.

TABELA 1 - Distribuição de freqüência por natureza do estabelecimento

NATUREZA DO ESTABELECIMENTO	f	%
Estabelecimento único	6	50,0
Filial de empresa nacional	3	25,0
Filial de empresa estrangeira	1	8,3
Matriz com filiais no território nacional	2	16,7
T O T A L	12	100,0

4.1.1.2 - Linha de produtos

Como se observa na Tabela 2, a grande maioria das empresas (50%) apresentam atividades bastante diversificadas, isto é, diversos produtos com diferentes insumos. Talvez as atividades alternativas possam ser atribuídas às características dos produtos, uma vez que a compra da matéria-prima básica é sazonal e de fácil deterioração, não permitindo seu armazenamento por longos períodos.

TABELA 2 - Distribuição de freqüência por linha de produtos

LINHA DE PRODUTOS	f	%
Compota de frutas	1	8,3
Doce de frutas	1	8,3
Compota, doce de frutas e confeitaria	1	8,3
Frutas em compota, doce, geléia, suco, polpa e congeladas	1	8,3
Conservas; frutas em compota, doce, geléia, suco, polpa e congeladas; cereais; e condimentos em geral	6	50,0
Conservas de legumes e frutos do mar, congelados de frutos do mar, derivados de carnes e frutos do mar, e carne enlatada	2	16,8
T O T A L	12	100,0

4.1.1.3 - Número médio mensal de empregados

TABELA 3 - Distribuição de freqüência pelo número médio mensal de empregados

NÚMERO MÉDIO MENSAL DE EMPREGADOS	TOTAL DA EMPRESA	
	f	%
60 a 100	2	16,7
101 a 300	4	33,3
301 a 500	3	25,0
501 a 900	3	25,0
T O T A L	12	100,0

Depreende-se da Tabela 3 que as empresas pesquisadas estão bastante dispersas quanto ao número médio mensal de empregados da empresa (total); entretanto, uma concentração um pouco mais elevada (33,3%) localiza-se na faixa de 101 a 300 empregados.

TABELA 4 - Distribuição de freqüência do número de empregados por categorias

NÚMERO MÉDIO MENSAL DE EM- PREGADOS	C A T E G O R I A S			
	VENDEDO- RES EX- TERNOS À EMPRESA	VENDEDO- RES INTERNOS	DO SETOR DE VENDAS (MENOS VEN- DEDORES)	DOS DEMAIS SETORES DE DISTRI- BUIÇÃO
Nenhum	f 3 % 25,0	7 58,4	2 16,7	2 22,2
1 a 10	f 5 % 41,6	3 25,0	8 66,7	4 44,5
11 a 20	f 2 % 16,7	1 8,3	1 8,3	- -
21 a 30	f 2 % 16,7	- -	- -	1 11,1
31 a 50	f - % -	1 8,3	- -	1 11,1
51 a 60	f - % -	- -	1 8,3	1 11,1
TOTAL	f 12 % 100,0	12 100,0	12 100,0	9 100,0*

* Três empresas não responderam a questão "número médio mensal de empregados dos demais setores de distribuição".

Na Tabela 4 observa-se que apenas 25% das empresas não utilizam serviços de vendedores externos, per-

mitindo-nos inferir que a maior parte de seus produtos são distribuídos por terceiros. Esta suposição fica reforçada se verificarmos que 58,4% das empresas não possuem vendedores internos, e que o número médio mensal dos demais empregados do setor de vendas, bem como dos outros setores de distribuição, não são muito elevados em todas as empresas pesquisadas, não possuindo, portanto, grandes estruturas internas para a distribuição de sua produção.

4.1.1.4 - O canal de distribuição escolhido pela empresa

TABELA 5 - Distribuição de frequência por canal de distribuição escolhido pela empresa

CANAL DE DISTRIBUIÇÃO ESCOLHIDO PELA EMPRESA PARA A COLOCAÇÃO DOS PRODUTOS NO MERCADO		SIM	NÃO	TOTAL
Possui seus próprios vendedores	f %	4 33,3	8 66,7	12 100,0
Utiliza serviços intermediários (atacadistas ou varejistas) que operam à base de comissão	f %	7 58,3	5 41,7	12 100,0
Estabelece suas próprias lojas varejistas	f %	2 16,7	10 83,3	12 100,0
Vende diretamente ao consumidor no local de fabricação	f %	3 25,0	9 75,0	12 100,0
Outra forma*	f %	4 23,3	8 66,7	12 100,0

* Quatro empresas apresentaram como outra forma: "utiliza serviços de representantes autônomos que operam à base de comissão".

A Tabela 5 contribui para o que foi apontado no item anterior, onde o percentual dos que possuem seus próprios vendedores, dos que estabeleceram suas próprias lojas varejistas e dos que vendem diretamente ao consumidor no local de fabricação, é bem inferior aos que responderam de forma negativa. Percebe-se, também, que a quantidade de empresas que utilizam serviços intermediários é superior aos que não os utilizam. Estes dados ratificam a suposição de que a maior parte dos produtos destas empresas são distribuídos por terceiros.

4.1.1.5 - Os fatores determinantes para a empresa escolher o canal de distribuição

O fator que mais polarizou a escolha do canal de distribuição pela empresa foi - com média 2,0 - a natureza do mercado (Tabela 6). Em segundo lugar foram apontados, com igualdade de importância, as características do produto e o hábito no ramo da indústria, muito embora apresentem frequências diferentes na ordem da escala. Já em terceiro lugar prepondera a lucratividade como fator determinante, observando-se que a frequência é a mesma na escala 1, 3 e 5. Finalmente, de forma agregada, o fator que menos chamou atenção foi a posição financeira da firma. Esses dados sugerem que os produtos das empresas pesquisadas possuem tradição no mercado, principalmente pela supremacia das alternativas apontadas em primeiro e segundo lugar.

TABELA 6 - Distribuição de freqüência dos fatores determinantes para a escolha do canal de distribuição

FATORES DETERMINANTES PARA A EMPRESA NA ESCOLHA DO CANAL DE DISTRIBUIÇÃO		ORDEM DE IMPORTÂNCIA							NS/NR*	TOTAL	X̄
		1	2	3	4	5					
O hábito no ramo da indústria	f %	4 33,3	3 25,0	2 16,7	1 8,3	2 16,7			-	12 100,0	2,5
A posição financeira da firma	f %	1 8,4	-	3 25,0	4 25,0	1 33,3			1 8,3	12 100,0	3,8
As características do produto	f %	3 25,0	4 33,3	1 8,4	4 33,3	-			-	12 100,0	2,5
A natureza do mercado	f %	5 41,7	4 33,3	1 8,3	2 16,7	-			-	12 100,0	2,0
A lucratividade	f %	4 33,3	-	4 33,4	-	4 33,3			-	12 100,0	3,0

* O entrevistado não soube ou não respondeu a questão.

4.1.1.6 - O setor responsável pelas atividades de promoção de venda e publicidade

TABELA 7 - Distribuição de freqüência por responsabilização de atividades de venda e publicidade

QUEM PREDOMINANTEMENTE REALIZA AS ATIVIDADES DE VENDA E PUBLICIDADE	f	%
O departamento de vendas	4	33,4
Uma agência de propaganda	1	8,3
O departamento de vendas e uma agência de propaganda	3	25,0
A empresa não realiza esse tipo de atividades	3	25,0
NS/NR	1	8,3
T O T A L	12	100,0

Para a realização das atividades de promoção de venda e publicidade notou-se que em 33,4% das empresas o departamento de vendas assume esta responsabilidade. Por outro lado, observa-se que 25% delas não realizam esse tipo de atividades e mais 8,3% não sabem ou não responderam quem predominantemente as realiza (Tabela 7). Desse modo, solidificamos mais as suposições apresentadas anteriormente, de que a grande maioria das empresas pesquisadas se utilizam de serviços de terceiros para a distribuição da produção, e que os produtos da maioria delas têm tradição no mercado.

TABELA 8 - Distribuição de frequência das atividades por setores responsáveis

ATIVIDADES	S E T O R E S								
	PRODÚ- ÇÃO	VENDAS	ADMINIS- TRAÇÃO	ALMOXA- RIFADO	TRANS- PORTE	TERCEI- ROS	COBRAN- ÇA	NS/NR	TOTAL
Armazenamento	f	9	1	1	-	-	-	1	12
	%	75,0	8,4	8,3	-	-	-	8,3	100,0
Embalagem	f	10	1	1	-	-	-	-	12
	%	83,3	8,3	8,4	-	-	-	-	100,0
Expedição	f	8	1	-	-	-	-	-	12
	%	66,7	8,3	-	-	-	-	-	100,0
Vendas	f	1	1	-	-	-	-	-	12
	%	8,3	8,3	-	-	-	-	-	100,0
Transporte	f	2	1	-	1	2	-	1	12
	%	16,7	8,3	-	8,3	16,7	-	8,3	100,0
Faturamento	f	-	6	-	-	-	-	-	12
	%	-	50,0	-	-	-	-	-	100,0
Crédito	f	-	4	-	-	-	-	-	12
	%	-	33,3	-	-	-	-	-	100,0
Cobrança	f	-	3	-	-	-	1	-	12
	%	-	25,0	-	-	-	8,3	-	100,0
Atividades gerais de distribuição	f	2	-	-	-	-	-	1	12
	%	16,7	75,0	-	-	-	-	8,3	100,0

4.1.1.7 - O setor responsável pelas demais atividades dis tributivas

Uma observação acurada da Tabela 8 permite inferir que a estrutura da atividade distributiva é semelhante nas empresas pesquisadas. Isto é, na maioria delas, o setor de produção é responsável pelas atividades de armazenamento, embalagem e expedição; o setor de vendas responde pelas atividades de vendas, transporte e atividades gerais de distribuição; e a administração é responsável pelas atividades de crédito e cobrança. Apenas a atividade de faturamento apresentou uma característica adversa, ficando a responsabilidade em 50% das empresas no setor de vendas e nas demais sob a responsabilidade do departamento da administração.

4.1.2 - Características do controle dos custos de distribuição

Para caracterizar o controle dos custos de distribuição, incluíram-se no instrumento de pesquisa os seguintes aspectos: (1) a empresa conta com algum método sistemático de controle dos custos de distribuição; (2) classificação dos elementos de custo de distribuição; (3) motivos da seleção do método de classificação dos custos de distribuição; (4) separação dos custos de distribuição de acordo com o seu relacionamento ao volume de vendas.

das; (5) separação dos custos de distribuição em controláveis e não-controláveis; (6) separação dos custos de distribuição de acordo com o seu relacionamento com as unidades de custo que os geraram; e (7) bases de rateio mais utilizadas para a alocação dos custos de distribuição semidiretos ou indiretos.

4.1.2.1 - A empresa conta com algum método sistemático de controle dos custos de distribuição

TABELA 9 - Distribuição de freqüência por controle de custos de distribuição

A EMPRESA CONTA COM ALGUM MÉTODO SISTEMÁTICO DE CONTROLE DOS CUSTOS DE DISTRIBUIÇÃO?	f	%
Sim	8	66,7
Não	4	33,3
T O T A L	12	100,0

Este aspecto foi mensurado através da afirmação ou negação da existência de algum método sistemático de controle dos custos de distribuição. Constatou-se na população investigada, que 66,7% das empresas se utilizam de algum método sistemático (Tabela 9).

TABELA 10 - Distribuição de freqüência do órgão responsável pelo controle dos custos de distribuição

ÓRGÃO RESPONSÁVEL	f	%
Departamento de produção	1	12,5
Departamento de vendas	2	25,0
Departamento de administração	1	12,5
Departamento de custos	2	25,0
Departamento de contabilidade	1	12,5
Departamento de custos e vendas	1	12,5
T O T A L	8	100,0

Eliminando-se as empresas que não adotam algum método sistemático de controle dos custos de distribuição (questão anterior), os dados referentes às restantes indicam que o órgão responsável diverge entre elas. A Tabela 10 mostra que existe uma pequena predominância do departamento de vendas e o de custos, 25%, sobre os demais com relação à responsabilidade no controle dos custos de distribuição.

4.1.2.2 - Classificação dos elementos de custo de distribuição

Na classificação dos elementos de custo de distribuição, grande parte das empresas registram os custos de acordo com a sua natureza, 33,3% registram os custos

de forma globalizada em despesas comerciais, e apenas 8,3% das empresas adotam um sistema mais apurado de classificação dos elementos de custos de distribuição: por segmentos de venda (Tabela 11).

Com apoio nessas informações, pode-se supor que a maioria das empresas carecem de uma forma mais acurada de classificação dos elementos de custo de distribuição, para efeitos de seu controle.

TABELA 11 - Distribuição de freqüência por forma de classificação dos elementos de custo de distribuição

FORMA DE CLASSIFICAÇÃO DOS ELEMENTOS DE CUSTO DE DISTRIBUIÇÃO	f	%
Registra os custos de forma globalizada em despesas comerciais	4	33,3
Registra os custos de acordo com a natureza (salários com pessoal de vendas, publicidade, despesas de transporte, seguros, impostos, aluguel, materiais, descontos concedidos a clientes)	7	58,4
Classifica os custos em grupos que tenham as mesmas características funcionais (pesquisa de mercado, propaganda, embalagem e expedição, transporte, faturamento, crédito e cobrança, etc.)	-	-
Classifica os custos por segmentos de venda (territórios, linhas de produtos, classes de clientes, tamanho dos pedidos, forma de entrega, etc.)	1	8,3
Classifica os custos em grupos que tenham as mesmas características funcionais e em seguida por segmentos de venda	-	-
T O T A L	12	100,0

4.1.2.3 - Motivos da seleção do método de classificação dos custos de distribuição

TABELA 12 - Distribuição de freqüência por motivos da classificação dos custos de distribuição

MOTIVOS DA CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS DE DISTRIBUIÇÃO INDICADA NA QUESTÃO ANTERIOR		SIM	NÃO	TOTAL
Para obter várias informações gerais para o propósito de avaliar os custos de distribuição como um todo	f %	7 58,3	5 41,7	12 100,0
Para identificar os custos detalhadamente de cada função comercial	f %	4 33,3	8 66,7	12 100,0
Para que sejam atribuídas as responsabilidades a cada funcionário	f %	- -	12 100,0	12 100,0
Para obter a margem de contribuição de cada linha de produto, classe de cliente ou território	f %	1 8,3	11 91,7	12 100,0
Para saber qual o custo específico de uma campanha promocional	f %	- -	12 100,0	12 100,0
Para saber qual o reflexo da alteração do nível das vendas na margem de contribuição	f %	3 25,0	9 75,0	12 100,0

A Tabela 12 permite constatar que 58,3% das empresas pesquisadas adotam um sistema de classificação dos custos de modo a obter várias informações gerais, para o propósito de avaliar os custos de distribuição como um todo, 33,3% delas apontam como motivo da sua forma de clas-

sificação dos custos de distribuição a identificação detalhada de cada função comercial, 25% pretendem saber qual o reflexo da alteração do nível das vendas na margem de contribuição e 8,3% indicam como motivo a obtenção da margem de contribuição de cada segmento de venda.

As informações desta tabela, combinadas com as da questão anterior, parecem conduzir, dentre outras, às seguintes conclusões e questionamentos:

. além das empresas que realizam o registro dos custos de forma globalizada em despesas comerciais, 25% das que adotam alguma forma diferente de classificação também apontaram como motivo do sistema adotado a obtenção de várias informações gerais, para o propósito de avaliar os custos de distribuição como um todo;

. 33,3% das empresas pesquisadas atribuíram a sua forma de classificação à identificação dos custos de cada função comercial detalhadamente. No entanto, nenhuma informou que classifica os custos em grupos que tenham as mesmas características funcionais. Isto poderia levar às seguintes interrogações: haveria algum registro extra-contábil dos custos de distribuição que permite identificar os custos de cada função comercial detalhadamente? Estas empresas não possuem muita clareza quanto aos motivos da forma utilizada para a classificação dos custos de distribuição?

. as empresas que justificaram a sua forma de

classificação dos custos de distribuição para a avaliação do reflexo da alteração do nível das vendas na margem de contribuição, poderão fazê-lo apenas em relação ao valor total do faturamento, visto que não separam os custos por segmento de venda;

. as empresas que classificam os custos de distribuição por segmentos de venda (8,3%) indicaram como motivo do sistema adotado a obtenção da margem de contribuição de cada segmento. Isto parece demonstrar que elas possuem um sistema mais aprimorado de controle destes custos.

4.1.2.4 - Separação dos custos de distribuição de acordo com o seu relacionamento ao volume de vendas

TABELA 13 - Distribuição de frequência por separação dos itens de custo de acordo com o seu relacionamento ao volume de vendas

SEPARAÇÃO DOS ITENS DE CUSTO DE ACORDO COM O SEU RELACIONAMENTO AO VOLUME DE VENDAS		SIM	NÃO	TOTAL
Os que variam na proporção direta da variação do volume de vendas (comissão dos vendedores, impostos, etc.)	f	7	5	12
	%	58,3	41,7	100,0
Os que variam com o volume de vendas, mas não na proporção direta (descontos concedidos a clientes, despesas de transporte, etc.)	f	5	7	12
	%	41,7	58,3	100,0
Os que não variam com o volume de vendas (aluguel, salários da administração de vendas, etc.)	f	3	9	12
	%	25,0	75,0	100,0

Grande parte das empresas classificam em separado os custos que variam na proporção direta da variação do volume das vendas. O registro em separado dos custos semivariáveis é realizado por 41,7% das empresas pesquisadas. Apenas uma pequena parte das empresas tem demonstrado preocupações com os custos fixos, isto é, com os que não variam com o volume de vendas (Tabela 13).

As informações acima permitem inferir que 41,7% das empresas investigadas não realizam um controle mais acurado dos custos de distribuição, que variam na proporção direta da variação do volume de vendas, o que pode evidenciar uma certa fragilidade no controle de tais custos, e que talvez se refletem na competitividade de seus produtos no mercado.

4.1.2.5 - Separação dos custos de distribuição em controláveis e não-controláveis

TABELA 14 - Distribuição de freqüência por agrupamento em separado dos custos de distribuição controláveis e não-controláveis

AGRUPAMENTO EM SEPARADO		SIM	NÃO	TOTAL
Custos de distribuição controláveis	f	6	6	12
	%	50,0	50,0	100,0
Custos de distribuição não-controláveis	f	5	7	12
	%	41,7	58,3	100,0

Observando-se a Tabela 14, pode-se verificar que as empresas entrevistadas apresentam-se distribuídas equitativamente quanto ao agrupamento em separado dos custos de distribuição controláveis, enquanto que os custos não-controláveis são registrados com distinção em percentual inferior pela maioria das empresas. Os dados sugerem que não há uma preocupação muito eminente em acompanhar, de uma forma mais detalhada, os custos de distribuição, que permitem um controle por parte da administração, e nem tampouco os não-controláveis, que se caracterizam na sua grande maioria como custos fixos.

4.1.2.6 - Separação dos custos de distribuição de acordo com o seu relacionamento com as unidades de custo que os geraram

TABELA 15 - Distribuição de freqüência por agrupamento em separado dos itens de custo de acordo com o seu relacionamento com as unidades de custo que os geraram

AGRUPAMENTO EM SEPARADO DOS ITENS DE CUSTO DE ACORDO COM O SEU RELACIONAMENTO COM AS UNIDADES DE CUSTO QUE OS GERARAM		SIM	NÃO	TOTAL
Os alocados diretamente às unidades de custo que os geraram	f	5	7	12
	%	41,7	58,3	100,0
Os que apresentam alguma relação mensurável com as unidades de custo que os geraram	f	4	8	12
	%	33,3	66,7	100,0
Os que não permitem uma relação mensurável com as unidades de custo que os geraram	f	5	7	12
	%	41,7	58,3	100,0

Como se pode observar na Tabela 15, grande par-

te das empresas não costumam agrupar em separado os custos diretos, semidiretos e indiretos, em relação às unidades de custo que os geraram. Esses dados, de certa forma, sugerem que grande parte delas não incluem os custos de distribuição passíveis de alocação direta às unidades de custo que os geraram, para a determinação da margem de contribuição, o que possibilitaria um controle mais aprimorado dos custos, ao menos no que diz respeito aos custos diretos.

4.1.2.7 - Bases de rateio mais utilizadas para a alocação dos custos de distribuição semidiretos ou indiretos

Excluindo-se as empresas que não agrupam em separado os itens de custo de acordo com o seu relacionamento com as unidades de custo que os geraram - tabela anterior - constata-se que a base de rateio que mais polarizou foi a apropriação com base no valor das vendas, com uma média de 1,6 (Tabela 16), muito embora tenha havido uma frequência igual, em primeiro lugar na ordem de importância, na base física de apropriação dos custos semidiretos e indiretos. Em segundo lugar destaca-se a base física de apropriação que apresentou frequência igual na ordem de importância em primeiro e segundo lugar. Em último lugar ficou posicionada a apropriação com base em

TABELA 16 - Distribuição de frequência por bases de rateio mais utilizadas para a alocação dos custos de distribuição semidiretos e indiretos

BASES DE RATEIO	ORDEM DE IMPORTÂNCIA				
	1	2	3	NS/NR	TOTAL
					\bar{x}
Base física de apropriação (peso, volume, capacidade cúbica, unidades, distância, tempo, etc.)	f	2	2	1	7
	%	16,7	16,7	8,3	58,3
					12
					100,0
					1,8
Apropriação com base no valor das vendas	f	2	3	-	7
	%	16,7	25,0	-	58,3
					12
					100,0
					1,6
Apropriação com base em relatórios preparados pelos responsáveis das funções	f	1	-	4	7
	%	8,3	-	33,4	58,3
					12
					100,0
					2,6

relatórios preparados pelos responsáveis das funções distributivas.

4.1.3 - Características da análise dos custos de distribuição

As características da análise dos custos de distribuição foram mensuradas através dos seguintes aspectos: (1) periodicidade da avaliação dos esforços dispendidos nas várias partes do setor comercial da empresa; (2) avaliação dos esforços dispendidos nas várias partes do setor comercial; e (3) método adotado para o propósito de mensurar os lucros.

4.1.3.1 - Periodicidade da avaliação dos esforços dispendidos nas várias partes do setor comercial da empresa

A Tabela 17 revela que quase a totalidade das empresas avaliam os esforços dispendidos nas várias partes do setor comercial a cada mês, sendo que apenas 8,3% delas analisam os custos de distribuição com maior frequência, a cada semana.

TABELA 17 - Distribuição de freqüência por periodicidade da avaliação dos esforços dispendidos nas várias partes do setor comercial

PERIODICIDADE DA AVALIAÇÃO DOS ESFORÇOS DISPENDIDOS NAS VÁRIAS PARTES DO SETOR COMERCIAL DA EMPRESA	f	%
Analisa os custos de distribuição a cada lote vendido	-	-
Analisa os custos de distribuição a cada mês	11	91,7
Analisa os custos de distribuição a cada trimestre	-	-
Analisa os custos de distribuição a cada semestre	-	-
Analisa os custos de distribuição a cada ano	-	-
Analisa os custos de distribuição esporadicamente	-	-
Analisa os custos de distribuição a cada semana	1	8,3
T O T A L	12	100,0

4.1.3.2 - Avaliação dos esforços dispendidos nas várias partes do setor comercial

Observando-se a Tabela 18, pode-se verificar que 41,7% das empresas avaliam os esforços dispendidos nas várias partes do setor comercial através do exame globalizado dos custos de distribuição. Ainda destaca-se que a análise dos custos de distribuição através do exame individualizado de cada item, de cada atividade distribu-

TABELA 18 - Distribuição de freqüência por forma de avaliação dos esforços dispendidos nas várias partes do setor comercial

FORMA DE AVALIAÇÃO DOS ESFORÇOS DISPENDIDOS NAS VÁRIAS PARTES DO SETOR COMERCIAL		SIM	NÃO	TOTAL
Através do exame individualizado de cada item de custo de distri- buição	f 2 % 16,7	10 83,3	12 100,0	
Através dos custos de distribui- ção de cada atividade distributi- va	f 2 % 16,7	10 83,3	12 100,0	
Através do exame individualizado de cada segmento de venda	f 2 % 16,7	10 83,3	12 100,0	
Através do exame dos custos de distribuição de cada atividade distributiva e de cada segmento de venda	f 2 % 16,7	10 83,3	12 100,0	
Através do exame globalizado dos custos de distribuição	f 5 % 41,7	7 58,3	12 100,0	

tiva, de cada segmento de venda e ao mesmo tempo de cada função distributiva e segmento de venda, foram indicadas com a mesma freqüência como forma de avaliação.

Esses dados, comparados com os resultados referidos na Tabela 11, de certa forma surpreendem, uma vez que contestam informações a respeito da forma de classificação dos elementos de custo de distribuição. Isto é, apenas 8,3% das empresas assinalaram a classificação dos custos por segmento de venda, e as demais indicaram como forma de classificação o registro dos custos de forma globalizada ou de acordo com a natureza dos custos. As-

sim, poder-se-ia questionar: como as empresas analisam os custos de cada atividade distributiva, de cada segmento de venda e ao mesmo tempo de cada função distributiva e segmento de venda, se não existe o registro formal correspondente?

4.1.3.3 - Método adotado para o propósito de mensurar os lucros

TABELA 19 - Distribuição de freqüência por método adotado para mensurar os lucros

MÉTODO ADOTADO PARA MENSURAR OS LUCROS	f	%
Somente os custos diretos são imputados para a determinação da lucratividade	1	8,3
Todos os custos que apresentam alguma relação com o segmento de venda são incluídos para a determinação da lucratividade	2	16,7
Examina a lucratividade depois de imputados os custos diretos, e faz uma nova análise após a inclusão dos demais custos que apresentam alguma relação com o segmento de venda	2	16,7
Examina o resultado líquido final, constante na Demonstração do Resultado do Exercício	7	58,3
T O T A L	12	100,0

A Tabela 19 permite constatar que a maior parte das empresas se utilizam da Demonstração do Resultado, estabelecida pela Lei das Sociedades Anônimas, Lei 6.404/76,

para examinar o seu resultado líquido.

Combinando essas informações com o agrupamento em separado ou não dos itens de custo de acordo com o seu relacionamento com as unidades de custo que os geraram (Tabela 15), constata-se que mesmo as empresas que registram em separado os custos de distribuição alocáveis diretamente ou que permitem alguma relação com as unidades de custo que os geraram, na sua grande maioria, não se utilizam destas informações para o exame da lucratividade.

4.1.4 - Dados sobre os custos de distribuição

Para avaliar os dados sobre os custos de distribuição e o valor do faturamento nas indústrias de doces e conservas alimentícias no Rio Grande do Sul, relativos ao exercício de 1986, foi estabelecida a investigação sobre os seguintes aspectos: (1) se os custos de distribuição na empresa estão divididos de acordo com a sua natureza, indicar o valor dos custos diretos e indiretos, ou na sua impossibilidade, o valor total de cada um dos elementos de custo; (2) se os custos de distribuição na empresa estão divididos de acordo com a função distributiva, indicar o valor dos custos diretos e indiretos, ou na sua impossibilidade, o valor total do custo de cada uma das funções; (3) se os custos de distribuição na empresa estão divididos de acordo com os segmentos de venda (li-

nha de produtos, territórios, canais de distribuição, vendedores individuais, ou outro segmento), indicar o valor dos custos de cada categoria do segmento adotado, bem como o seu correspondente valor de faturamento.

Entretanto, apenas duas empresas da amostra forneceram os dados solicitados no primeiro item, sendo que os demais aspectos investigados não foram respondidos por nenhuma delas. Por isso, estas três questões foram substituídas pelo valor total do faturamento e o valor total dos custos de distribuição, cujos dados foram obtidos através das demonstrações financeiras fornecidas pelas empresas ou publicadas em jornais, encontrados nos arquivos da Biblioteca Pública, em Porto Alegre.

4.1.4.1 - Valor total do faturamento e dos custos de distribuição

Observando a Tabela 20, pode-se verificar que o percentual de faturamento comparado com o percentual dos custos de distribuição, em relação aos seus totais, reflete um comportamento bastante diferente nas empresas 9 e 12. Na primeira os custos de distribuição apresentam um percentual de 4,7 inferior às vendas, em relação aos seus respectivos totais. O inverso ocorre na última empresa, onde o percentual dos custos supera em 2,2 o das vendas. Sendo que nos demais casos a diferença nos percentuais do

TABELA 20 - Distribuição percentual do valor total do faturamento e dos custos de distribuição das empresas pesquisadas, relativos ao exercício de 1986

EMPRESA Nº *	FATURAMEN- TO EM MIL CRUZADOS	%	CUSTOS DE DISTRIBUI- ÇÃO EM MIL CRUZADOS	%	% DO CUSTO EM RELAÇÃO AO FATURA- MENTO
1	229.946	5,3	49.301	5,4	21,4
2	3.382.978	78,6	729.126	79,7	21,5
3	99.620	2,3	21.687	2,4	21,8
4	44.193	1,0	13.332	1,5	30,2
5	**	-	**	-	-
6	**	-	**	-	-
7	20.385	0,5	3.984	0,4	19,5
8	**	-	**	-	-
9	372.245	8,6	35.539	3,9	9,5
10	**	-	**	-	-
11	84.469	2,0	26.011	2,8	30,8
12	74.850	1,7	35.610	3,9	47,6
TOTAL	4.308.686	100,0	914.590	100,0	-

* Para manter o anonimato das informações obtidas, as empresas foram identificadas por números.

** Quatro empresas não forneceram cópia das demonstrações financeiras, e nem tampouco foram encontradas suas publicações em jornais. Também foram realizadas diversas tentativas por telefone, mas os dados não foram obtidos.

faturamento e dos custos de distribuição é pequena.

No que se refere ao percentual dos custos de distribuição em relação ao faturamento constata-se uma variação entre 9,5% e 46,7%. Considera-se relevante destacar que o percentual encontrado para as empresas 1, 2, 3 e 7 apresenta uma considerável diferença se comparadas com as 4 e 11, muito embora entre elas, praticamente, não se encontre uma variação. Já as empresas 9 (9,5%) e a 12 (46,7%) se destacam por apresentar um percentual muito diferenciado em relação às demais empresas estudadas, entretanto os dados analisados não permitem avaliar os motivos que determinaram as discrepâncias verificadas.

Inferre-se, com base nos dados acima, que as empresas investigadas apresentam diferentes níveis de lucratividade se confrontarmos os custos de distribuição com o valor do faturamento do mesmo período.

4.2 - Descrição e análise do resultado dos testes estatísticos aplicados aos dados

Para analisar de maneira mais específica o poder preditivo das variáveis foram aplicados testes estatísticos não-paramétricos, já mencionados, às respostas a cada pergunta do instrumento de pesquisa que dizem respeito: (1) à natureza do estabelecimento, à linha de produtos, ao número médio mensal de empregados da empresa do

último ano, ao valor total dos custos de distribuição do último ano e ao valor total do faturamento do último ano, *versus* as que se referem às características do controle e da análise dos custos de distribuição; e (2) à forma de classificação dos elementos do custo de distribuição *versus* à que se refere aos motivos da seleção do método de classificação dos custos de distribuição.

4.2.1 - Natureza do estabelecimento *versus* as características do controle e da análise dos custos de distribuição

No Quadro 1, foram reunidos os resultados do Teste χ^2 aplicado às respostas das questões que indicam as características do controle e da análise dos custos de distribuição⁸³ para verificar se as empresas de estabelecimento único não diferem das com mais de um estabelecimento. Constatou-se a não-significância para todas as questões, o que impossibilita rejeitar a hipótese de nulidade, ao nível de significância 0,10, isto é, as diferenças suspeitadas anteriormente não foram verificadas.

O Quadro 1 indica o número das questões às quais foi aplicado o Teste χ^2 , os valores encontrados e as res-

⁸³ As respostas da questão nº 16 receberam tratamento estatístico diferenciado devido às características que lhe são próprias.

pectivas interpretações. A observação dos resultados permite inferir que as empresas de estabelecimento único não diferem das com mais de um estabelecimento quanto ao controle e à análise dos custos de distribuição.

QUADRO 1 - Resumo da análise estatística realizada para verificar se as empresas de estabelecimento único não diferem das com mais de um estabelecimento, segundo o Teste χ^2 aplicado às questões que indicam o tipo de controle e da análise dos custos de distribuição, ao nível de significância 0,10 (gl=1, χ^2 crítico = 2,71)

	QUESTÃO 3	
	QUI-QUADRADO	INTERPRETAÇÃO
Q 10	1,5000	Não significativa
Q 11	1,5000	Não significativa
Q 13.1	0,3429	Não significativa
Q 13.2	0,3429	Não significativa
Q 13.3	0,4444	Não significativa
Q 14.1	0,0000	Não significativa
Q 14.2	0,3429	Não significativa
Q 15.1	0,3429	Não significativa
Q 15.2	0,0000	Não significativa
Q 15.3	0,3429	Não significativa
Q 17	1,0909	Não significativa
Q 18.1	0,0000	Não significativa
Q 18.2	0,0000	Não significativa
Q 18.3	2,4000	Não significativa
Q 18.4	2,4000	Não significativa
Q 18.5	0,3429	Não significativa
Q 19	1,0909	Não significativa

QUADRO 2 - Resumo da análise estatística realizada para verificar se a ordem na escolha das bases de rateio dos custos semidiretos e indiretos é a mesma nas empresas com estabelecimento único quanto nas de mais de um estabelecimento, segundo o Teste U de Mann-Whitney aplicado às questões que indicam as bases de rateio, ao nível de significância 0,10

	QUESTÃO E		
	U	P	INTERPRETAÇÃO
Q 16.1	2,0	0,400	Não significativa
Q 16.2	0,0	0,100	Significativa
Q 16.3	2,0	0,400	Não significativa

Para as respostas da questão que indica bases de rateio utilizou-se o Teste U de Mann-Whitney, a fim de verificar se a ordem na escolha das bases de rateio dos custos de distribuição semidiretos e indiretos é a mesma nas empresas com estabelecimento único quanto nas de mais de um estabelecimento.

Constatou-se que a hipótese nula (a ordem de importância é a mesma nos dois grupos) não pode ser rejeitada nas alternativas 16.1 e 16.3 ao nível de significância 0,10, sendo que apenas o resultado da 16.2 foi significativo, portanto permitiu rejeitar H_0 (Quadro 2).

Em outras palavras, as empresas de estabelecimento único não diferem das com mais de um estabelecimento, no que se refere à ordem na escolha entre a base física de apropriação e a apropriação com base em relató-

rios preparados pelos responsáveis das funções, para o rateio dos custos semidiretos e indiretos. O mesmo não foi observado na ordem da escolha da base "apropriação com base no valor das vendas", sendo que os dois grupos diferem sob este aspecto.

4.2.2 - Linha de produtos *versus* as características do controle e da análise dos custos de distribuição

Para verificar se as indústrias de compotas, doces e derivados de frutas não diferem das de conservas, compotas, doces, cereais e condimentos quanto ao controle e à análise dos custos de distribuição, foi aplicado o Teste χ^2 às respostas fornecidas para as perguntas referentes a este assunto. Os resultados obtidos encontram-se no Quadro 3.

Analisando-se esses resultados constata-se que os dados não proporcionam evidência que justifique a rejeição de H_0 ao nível de significância 0,10. A conclusão é, pois, que os dois grupos não diferem quanto às características do controle e da análise dos custos de distribuição.

QUADRO 3 - Resumo da análise estatística realizada para verificar se as indústrias de compotas, doces e derivados de frutas não diferem das de conservas, compotas, doces, cereais e condimentos, segundo o Teste χ^2 aplicado às questões que indicam o tipo de controle e da análise dos custos de distribuição, ao nível de significância 0,10 (gl=1, χ^2 crítico = 2,71)

	QUESTÃO 4	
	QUI-QUADRADO	INTERPRETAÇÃO
Q 10	0,1875	Não significativa
Q 11	0,1875	Não significativa
Q 13.1	0,1714	Não significativa
Q 13.2	0,6857	Não significativa
Q 13.3	2,0000	Não significativa
Q 14.1	1,5000	Não significativa
Q 14.2	0,6857	Não significativa
Q 15.1	0,1714	Não significativa
Q 15.2	0,1875	Não significativa
Q 15.3	0,1714	Não significativa
Q 17	0,5455	Não significativa
Q 18.1	1,2000	Não significativa
Q 18.2	0,3000	Não significativa
Q 18.3	1,2000	Não significativa
Q 18.4	1,2000	Não significativa
Q 18.5	0,1714	Não significativa
Q 19	0,5455	Não significativa

QUADRO 4 - Resumo da análise estatística realizada para verificar se a ordem na escolha das bases de rateio dos custos semidiretos e indiretos é a mesma nas indústrias de compotas, doces e derivados de frutas em relação às de conservas, compotas, doces, cereais e condimentos, segundo o Teste U de Mann-Whitney aplicado às questões que indicam as bases de rateio, ao nível de significância 0,10

	QUESTÃO 4		
	U	P	INTERPRETAÇÃO
Q 16.1	2,0	0,400	Não significativa
Q 16.2	2,5	0,500	Não significativa
Q 16.3	2,0	0,400	Não significativa

O Teste U de Mann-Whitney também foi aplicado às respostas da questão que indicam as bases de rateio para os custos de distribuição semidiretos e indiretos, para verificar se a ordem na escolha das bases de rateio dos custos semidiretos e indiretos é a mesma nas indústrias de compotas, doces e derivados de frutas em relação às de conservas, compotas, doces, cereais e condimentos.

Observando-se os resultados obtidos (Quadro 4), verifica-se que a hipótese de nulidade não pode ser rejeitada em nenhum caso, ao nível de significância 0,10.

Como não há significância para as diferenças estabelecidas, infere-se que, para o subsetor, a ordem de importância na escolha entre a base física de apropria-

ção, a apropriação com base no valor das vendas e a apropriação com base em relatórios preparados pelos responsáveis das funções, é a mesma para os dois grupos.

4.2.3 - Número médio mensal de empregados *versus* as características do controle e da análise dos custos de distribuição

Quanto à distribuição do número de empregados, aplicou-se o Teste U de Mann-Whitney com a finalidade de verificar se o número de empregados não difere em distribuição nas indústrias que realizam o controle e a análise dos custos de distribuição em relação às que não os realizam, no subsetor investigado.

O Quadro 5 evidencia que a interpretação do resultado de grande parte das questões foi não significativa, isto é, não há evidência que justifique a rejeição de H_0 ao nível de significância considerado. Apenas para as respostas das questões que se referem à forma de classificação dos elementos de custo de distribuição (nº 11), separação dos custos de distribuição que variam na proporção direta da variação do volume das vendas (nº 13.1), separação dos custos de distribuição controláveis (nº 14.1), separação dos custos de distribuição não-controláveis (nº 14.2), separação dos custos de distribuição que apresentam alguma relação mensurável com as unidades de

QUADRO 5 - Resumo da análise estatística realizada para verificar se o número de empregados não difere em distribuição nas indústrias que realizam o controle e a análise dos custos de distribuição em relação às que não os realizam, segundo o Teste U de Mann-Whitney aplicado às questões que indicam o tipo de controle e da análise de tais custos, ao nível de significância 0,10

	QUESTÃO 5.1		
	U	P	INTERPRETAÇÃO
Q 10	16,0	0,533	Não significativa
Q 11	6,0	0,055	Significativa
Q 13.1	7,0	0,053	Significativa
Q 13.2	11,0	0,172	Não significativa
Q 13.3	5,0	>0,10	Não significativa
Q 14.1	2,0	0,004	Significativa
Q 14.2	3,0	0,009	Significativa
Q 15.1	11,0	0,172	Não significativa
Q 15.2	7,0	0,077	Significativa
Q 15.3	11,0	0,172	Não significativa
Q 17	3,0	>0,10	Não significativa
Q 18.1	3,0	>0,10	Não significativa
Q 18.2	7,0	>0,10	Não significativa
Q 18.3	9,0	>0,10	Não significativa
Q 18.4	6,0	>0,10	Não significativa
Q 18.5	4,0	0,015	Significativa
Q 19	1,0	>0,10	Não significativa

custos que os geraram (nº 15.2), e avaliação dos esforços dispendidos nas várias partes do setor comercial através do exame globalizado dos custos de distribuição (nº 18.5), foi possível rejeitar a hipótese de nulidade.

Constata-se, através da interpretação dos resultados, para estes casos, que a distribuição do número de empregados das empresas que realizam o controle e a análise dos custos de distribuição difere dos que não os realizam, respaldado numa probabilidade de erro, ao rejeitar a hipótese nula, de 0,10.

QUADRO 6 - Resumo da análise estatística realizada para verificar se não existe relação nas empresas pesquisadas entre o número de empregados e a ordem na escolha das bases de rateio dos custos semidiretos e indiretos, segundo o coeficiente de correlação por postos de Spearman aplicado às questões que indicam as bases de rateio, ao nível de significância 0,10

QUESTÃO 5.1			
	r_s	Z	INTERPRETAÇÃO
Q 16.1	0,6500	1,3000	Não significativa
Q 16.2	0,6250	1,2500	Não significativa
Q 16.3	0,2500	0,5000	Não significativa

No que se refere às respostas da questão 16 foi aplicado o coeficiente de correlação por postos de Spearman, para verificar se não existe relação nas empresas pesquisadas entre o número de empregados e a ordem na es-

colha das bases de rateio dos custos de distribuição semi diretos e indiretos.

Constatou-se que a hipótese de ausência de relação, H_0 , não pode ser rejeitada ao nível de significância 0,10 (Quadro 6). Em outras palavras, não existe relação entre o número de empregados e a ordem na escolha das bases de rateio dos custos de distribuição semidiretos e indiretos, no subsetor pesquisado, o que caracteriza a ausência de relação entre os dois estratos.

4.2.4 - Valor total dos custos de distribuição *versus* as características do controle e da análise dos custos de distribuição

O Teste U de Mann-Whitney foi aplicado visando a identificar se o valor total dos custos de distribuição do último ano (1986) não difere em distribuição entre as empresas que realizam o controle e a análise destes custos e as que não os realizam. Os resultados obtidos constam no Quadro 7.

Observa-se que apenas para a relação entre o valor total dos custos de distribuição do último ano e a separação dos custos que variam com o volume das vendas, mas não na proporção direta (questão 13.2), a hipótese de nulidade pode ser rejeitada ao nível de significância considerado, ou seja, somente nesta relação foi encontrada

uma distribuição diferente no valor dos custos de distribuição, nas empresas do subsetor.

QUADRO 7 - Resumo da análise estatística realizada para verificar se o valor dos custos de distribuição não difere em distribuição entre as empresas que realizam o controle e a análise dos custos de distribuição e as que não os realizam, segundo o Teste U de Mann-Whitney aplicado às questões que indicam o tipo de controle e da análise de tais custos, ao nível de significância 0,10

	VALOR TOTAL DOS CUSTOS DE DISTRIBUIÇÃO DO ÚLTIMO ANO		
	U	P	INTERPRETAÇÃO
Q 10	2,0	0,375	Não significativa
Q 11	2,0	0,375	Não significativa
Q 13.1	4,0	0,321	Não significativa
Q 13.2	1,0	0,029	Significativa
Q 13.3	5,0	0,429	Não significativa
Q 14.1	6,0	0,393	Não significativa
Q 14.2	3,0	0,100	Não significativa
Q 15.1	6,0	0,393	Não significativa
Q 15.2	7,0	0,443	Não significativa
Q 15.3	6,0	0,393	Não significativa
Q 17	1,0	0,250	Não significativa
Q 18.1	1,0	0,250	Não significativa
Q 18.2	6,0	0,571	Não significativa
Q 18.3	5,0	0,429	Não significativa
Q 18.4	5,0	0,429	Não significativa
Q 18.5	5,0	0,429	Não significativa

OBS.: A questão 19 não foi analisada estatisticamente devido a ausência de discriminação nos dados da amostra.

Para verificar se não existe relação nas empresas pesquisadas entre o valor total dos custos de distri-

buição do último ano e a ordem de importância na escolha das bases de rateio dos custos de distribuição semidiretos e indiretos, foi aplicado o coeficiente de correlação por postos de Spearman.

Observa-se que a hipótese de nulidade não pode ser rejeitada ao nível de significância considerado para as relações realizadas (Quadro 8). Este resultado indica que não há, entre as empresas do subsetor, relação entre o valor dos custos de distribuição e a ordem de importância na seleção das bases para a apropriação dos custos semidiretos e indiretos.

QUADRO 8 - Resumo da análise estatística realizada para verificar se não existe relação nas empresas pesquisadas entre o valor dos custos de distribuição e a ordem de importância na escolha das bases de rateio dos custos semidiretos e indiretos, segundo o coeficiente de correlação por postos de Spearman aplicado às questões que indicam as bases de rateio, ao nível de significância 0,10

	VALOR TOTAL DOS CUSTOS DE DISTRIBUIÇÃO DO ÚLTIMO ANO		
	r_s	Z	INTERPRETAÇÃO
Q 16.1	0,0500	0,1000	Não significativa
Q 16.2	0,6250	1,2500	Não significativa
Q 16.3	0,7500	1,5000	Não significativa

4.2.5 - Valor total do faturamento *versus* as características do controle e da análise dos custos de distribuição

No que se refere ao valor total do faturamento do último ano (1986) foi aplicado o Teste U de Mann-Whitney para verificar se o valor do faturamento não difere em distribuição entre as empresas que realizam o controle e a análise dos custos de distribuição e as que não os realizam.

Pela observação do Quadro 9, constata-se que, na maioria das relações, não é possível rejeitar a hipótese nula ao nível de significância 0,10. Apenas para a relação entre o valor total do faturamento e a separação dos custos de distribuição não-controláveis (questão 14.2) a hipótese de nulidade pode ser rejeitada.

Desse modo, infere-se que, na maioria dos casos, o valor do faturamento não difere em distribuição entre as empresas do subsetor que realizam o controle e a análise dos custos de distribuição e as que não os realizam.

QUADRO 9 - Resumo da análise estatística realizada para verificar se o valor do faturamento não difere em distribuição entre as empresas que realizam o controle e análise dos custos de distribuição e as que não os realizam, segundo o Teste U de Mann-Whitney aplicado às questões que indicam o tipo de controle e da análise de tais custos, ao nível de significância 0,10

	VALOR TOTAL DO FATURAMENTO DO ÚLTIMO ANO		
	U	P	INTERPRETAÇÃO
Q 10	2,0	0,375	Não significativa
Q 11	2,0	0,375	Não significativa
Q 13.1	5,0	0,429	Não significativa
Q 13.2	5,0	0,243	Não significativa
Q 13.3	3,0	0,214	Não significativa
Q 14.1	3,0	0,125	Não significativa
Q 14.2	0,0	0,014	Significativa
Q 15.1	5,0	0,286	Não significativa
Q 15.2	5,0	0,243	Não significativa
Q 15.3	5,0	0,286	Não significativa
Q 17	2,0	0,375	Não significativa
Q 18.1	2,0	0,375	Não significativa
Q 18.2	4,0	0,321	Não significativa
Q 18.3	4,0	0,321	Não significativa
Q 18.4	4,0	0,321	Não significativa
Q 18.5	2,0	0,143	Não significativa

OBS.: A questão 19 não foi analisada estatisticamente devido à ausência de discriminação nos dados da amostra.

QUADRO 10 - Resumo da análise estatística realizada para verificar se não existe relação nas empresas pesquisadas entre o valor do faturamento e a ordem de importância na escolha das bases de rateio dos custos semidiretos e indiretos, segundo o coeficiente de correlação por postos de Spearman aplicado às questões que indicam as bases de rateio, ao nível de significância 0,10

	VALOR TOTAL DO FATURAMENTO DO ÚLTIMO ANO		
	r_s	Z	INTERPRETAÇÃO
Q 16.1	0,0500	1,0000	Não significativa
Q 16.2	0,6250	1,2500	Não significativa
Q 16.3	0,7500	1,5000	Não significativa

O coeficiente de correlação por postos de Spearman foi aplicado a fim de verificar se não existe relação nas empresas do subsetor entre o valor total do faturamento do último ano e a ordem de importância na escolha das bases de rateio dos custos de distribuição semidiretos e indiretos.

Pelos dados do Quadro 10, não foi possível rejeitar a hipótese nula, ao nível de significância considerado, isto é, não foi encontrada relação entre o valor do faturamento e a ordem de importância na escolha das bases para a apropriação dos custos de distribuição semidiretos e indiretos.

QUADRO 11 - Resumo da análise estatística realizada para verificar se as empresas que registram os custos de forma globalizada não diferem das que os registram de forma individualizada, segundo o Teste χ^2 aplicado às questões que indicam os objetivos das informações para efeitos de controle e da análise dos custos de distribuição, ao nível de significância 0,10 (gl=1, χ^2 crítico = 2,71)

	QUESTÃO 11	
	QUI-QUADRADO	INTERPRETAÇÃO
Q 12.1	4,2857	Significante
Q 12.2	3,0000	Significante
Q 12.3	0,0000	Não significativa
Q 12.4	0,5455	Não significativa
Q 12.5	0,0000	Não significativa
Q 12.6	2,0000	Não significativa

4.2.6 - Classificação dos elementos do custo de distribuição *versus* os motivos da seleção do método de classificação

O Teste χ^2 também foi aplicado às respostas da questão que indica os objetivos da forma de classificação dos custos de distribuição, no que se refere ao controle e à análise de tais custos, a fim de verificar se as empresas do subsetor que registram os custos de forma globalizada não diferem das que os registram de forma individualizada.

Como se pode observar no Quadro 11, apenas os motivos da seleção do método de classificação dos custos de distribuição para obter várias informações gerais para o propósito de avaliá-los como um todo (questão 12.1) e para identificar os custos detalhadamente de cada função comercial (questão 12.2) relacionadas com a forma de classificação dos elementos de custo de distribuição, permitiram rejeitar H_0 , ao nível de significância 0,10. Portanto, pode-se inferir que os dois grupos, nestes casos, diferem quanto aos objetivos da forma de classificação dos custos.

No entanto, na grande maioria das situações, não foram constatadas diferenças entre os dois estratos, no que se refere aos objetivos da forma de classificação dos custos de distribuição. A conclusão é, pois, aqui, que os dados não proporcionaram evidência que justifique a rejeição da hipótese de nulidade.

5 - CONCLUSÕES

O objetivo geral deste estudo constitui-se em identificar o controle e a análise dos custos de distribuição adotado nas indústrias do subsetor de doces e conservas alimentícias, a fim de contrapor os métodos utilizados nestas com os procedimentos disponíveis. Com o propósito de resumir as principais conclusões decorrentes dos resultados do estudo, sob a ótica destes objetivos, consideramos pertinente, inicialmente, descrever as características predominantes que identificam as empresas integrantes da amostra.

No que se refere à natureza do estabelecimento, verifica-se que 50% das empresas pesquisadas constituem-se em estabelecimento único, o que nos conduz a sugerir que a grande maioria delas são de médio ou pequeno porte.

Sob o aspecto da linha de produtos, denota-se que existe um predomínio de uma produção diversificada (conservas; frutas em compota, doce, geléia, suco, polpa e congeladas; cereais; e condimentos em geral). É provável que tal opção possa ser atribuída ao pequeno período em que a principal matéria-prima dessas indústrias se en-

contra disponível no mercado para a compra, devido a facilidade com que esta se deteriora sem um adequado armazenamento, bem como a ociosidade das instalações e equipamentos, caso não houvesse diversificação.

O número médio mensal de empregados do último ano apresenta-se bastante diversificado entre as empresas do subsetor, variando entre 60 a 900 empregados. Isto de certa forma vem confirmar o que foi apontado anteriormente com relação ao porte das empresas da amostra. Por outro lado, a análise do número médio mensal de empregados por categorias (vendedores externos à empresa, vendedores internos, do setor de vendas - exceto vendedores - e dos demais setores de distribuição) mostra que os setores distributivos possuem um reduzido quadro funcional. Estes dados permitem inferir que as empresas pesquisadas não possuem grandes estruturas para a distribuição de seus produtos, por isso, absorvem serviços de terceiros para a realização dessas atividades, tais como distribuidores atacadistas, varejistas ou representantes autônomos.

A escolha do canal de distribuição para a colocação dos produtos no mercado vem corroborar para o que foi dito anteriormente, isto é, a maioria das empresas pesquisadas se utilizam de serviços intermediários que operam à base de comissão, conseqüentemente não necessitam de grandes estruturas distributivas internas. Quanto aos fatores determinantes para a empresa escolher o canal de distribuição, foram apontadas com destaque as caracterís-

ticas do produto e o hábito no ramo da indústria, o que caracteriza uma certa tradição desses produtos no mercado.

Com relação ao setor responsável pelas atividades de promoção de venda e publicidade, constata-se que em uma pequena parcela das empresas o departamento de vendas é responsável por esta atividade, sendo que nas demais ela é realizada por terceiros ou inexistente. Estes dados sugerem, novamente, que a distribuição da produção é realizada por intermediários e que os produtos têm tradição no mercado. Já no que concerne ao setor responsável pelas atividades distributivas, observa-se muita semelhança na estrutura. Em outras palavras, na maioria delas, o setor de produção é responsável pelas atividades de armazenamento, embalagem e expedição; o setor de vendas pelas atividades de vendas, transporte e atividades gerais de distribuição; e a administração pelas atividades de crédito e cobrança, ficando apenas dividida a responsabilidade sobre o faturamento entre o setor de vendas e o de administração.

A observação dos resultados que caracterizam o controle dos custos de distribuição indicou algumas decisões conclusivas. Das empresas entrevistadas 66,7% contam com algum método sistemático de controle dos custos de distribuição, sendo que as demais não possuem um controle regular, ou talvez até é possível visualizar uma ausência total de controle dos referidos custos. Do ponto de

vista da responsabilidade pelo controle sistemático dos custos de distribuição, constata-se que não existe muita uniformidade quanto ao departamento encarregado por esta atividade, havendo uma pequena predominância por parte dos setores de vendas e custos em relação aos demais setores das empresas que adotam algum método regular de controle. Esta observação sugere inferir que a estrutura distributiva ainda não encontra o estágio de sedimentação nas empresas como a de produção.

Quanto à forma de classificação dos elementos de custo de distribuição observa-se que grande parte das empresas do subsetor registra-os de acordo com a sua natureza, outra parcela adota um sistema mais simplificado, registra-os de forma globalizada em despesas comerciais, enquanto que uma pequena minoria utiliza-se de um método mais aprimorado, classifica os custos por segmentos de venda. Tal resultado implica a consideração de que o nível de controle dos custos de distribuição encontra-se num patamar bastante baixo, ou seja, o percentual de empresas que classificam os custos por segmentos de venda é bastante reduzido. Além disso, não se detecta uma preocupação em classificar os custos de acordo com as funções distributivas para a sua avaliação individualizada.

Os resultados referentes aos motivos da classificação dos custos de distribuição indicam que prevaleceu a razão para obter várias informações gerais a fim de avaliar os custos de distribuição como um todo. Saliente-se

que, apesar de nenhuma empresa ter mencionado que classifica os custos de acordo com as funções distributivas, 33,3% das entrevistadas atribuíram como motivo da forma adotada, a identificação detalhada do custo de cada função comercial. Infere-se desta constatação que elas devem possuir registros não-formais, ou desconhecem a forma de classificação dos custos, ou ainda, não possuem muita clareza quanto aos motivos do método utilizado para a classificação dos custos de distribuição.

No que se refere à separação dos custos de distribuição, de acordo com o seu relacionamento ao volume de vendas, observa-se que existe uma preocupação preponderante em separar os custos que variam na proporção direta da variação do volume de vendas, apesar de uma parcela significativa ter indicado que registra em separado também os custos semidiretos, e uma minoria ter referido que separa os custos fixos. Mesmo assim, esses posicionamentos parecem sugerir uma evidência da debilidade do controle dos custos de distribuição com referência à separação dos itens de custo em variáveis, semivariáveis e fixos.

Analisando-se os resultados referentes à separação dos custos de distribuição em controláveis e não-controláveis, constata-se que apenas a metade das empresas pesquisadas dizem separar os custos controláveis e uma parcela mais reduzida registra também em separado os custos não-controláveis. Denota-se pelos dados que não exis-

te um controle acurado para tentar minimizar os custos que permitem um acompanhamento mais próximo junto às funções distributivas ou aos segmentos de venda, o que poderia tornar mais competitivos os seus produtos no mercado.

A separação dos custos de distribuição de acordo com o seu relacionamento com as unidades de custo que os geraram demonstra-se bastante tênue, uma vez que a maioria das empresas não registram em separado os custos diretos, semidiretos e indiretos. Conseqüentemente, tais empresas não têm condições de apurar a margem de contribuição total da empresa e nem tampouco a margem por segmento de venda, o que se considera fundamental para um aprimorado controle dos custos de distribuição.

Quanto às bases de rateio mais utilizadas para a elevação dos custos de distribuição semidiretos e indiretos verifica-se o predomínio da apropriação com base no valor das vendas. Provavelmente, a opção por esta base atribui-se à facilidade com que se obtém o referido dado. Constata-se que a base física de apropriação também é bastante utilizada, entretanto não se tem condições de indicar qual das bases físicas que prevalece.

No que concerne às características da análise dos custos de distribuição, iniciou-se com a verificação da periodicidade de avaliação dos esforços dispendidos nas várias partes do setor comercial da empresa. Verifica-se que quase a totalidade das empresas analisa os custos de

distribuição a cada mês. No entanto, chama atenção que inclusive as empresas que indicaram não possuir um controle sistemático dos custos de distribuição, apontaram um período de análise dos mesmos.

A avaliação dos esforços dispendidos nas várias partes do setor comercial é realizada na maioria das empresas através do exame globalizado dos custos de distribuição. Esta constatação parece estar coerente com a forma de classificação dos custos de distribuição. No entanto se confrontamo-la com os motivos de sua forma de classificação, verifica-se que nem todas as empresas que justificaram o método para obter várias informações gerais a fim de avaliar os custos como um todo realizam a análise para tal.

Afora os aspectos apontados considera-se relevante mencionar que, apesar de um pequeno percentual de empresas classificar os custos de distribuição por segmentos de venda e nenhuma ter indicado a classificação dos custos de acordo com as funções distributivas, ou a classificação dos custos por função e em seguida por segmento de venda, algumas das entrevistadas apontaram como forma de avaliação dos custos de distribuição de acordo com estes três métodos. Isto sugere que devem existir registros extra-contábeis nas empresas que permitam estes tipos de análise.

No que se refere ao método adotado para o propó

sito de mensurar os lucros, constata-se que a grande maioria das empresas examina apenas o resultado líquido final, constante na Demonstração do Resultado do Exercício. Observa-se que a análise da margem de contribuição é pouco utilizada se comparada com o método do lucro líquido, apesar da supremacia do primeiro em relação ao último para efeitos administrativos.

Dada a ausência da informação sobre o valor dos custos de distribuição diretos e indiretos, classificados de acordo com a sua natureza, ou conforme as funções distributivas, ou ainda pelos segmentos de venda, como já foi mencionado anteriormente, optou-se por analisar seus valores globalizados. A observação desses dados permite inferir que as empresas do subsetor apresentam diferentes níveis de lucratividade, se relacionarmos o valor total dos custos de distribuição do último ano, de cada uma delas, com o seu respectivo valor de faturamento. Entretanto, não é possível afirmar que as diferenças verificadas decorrem da falta de controle e análise destes custos, uma vez que a maioria das empresas não forneceram dados que pudessem vir a suportar essas presunções.

Os resultados alusivos à verificação de diferenças entre as empresas de estabelecimento único e as com mais de um estabelecimento, quanto às características de seu controle e da análise dos custos de distribuição, demonstraram que elas não diferem entre si. Ainda, com relação a estes dois grupos, verificou-se se a ordem de pre-

ferência na escolha das bases de rateio dos custos de distribuição semidiretos e indiretos é a mesma, e constatou-se que diferem somente com relação à ordem de importância da base de apropriação no valor das vendas.

Do mesmo modo, averiguou-se que as indústrias de compotas, doces e derivados de frutas não diferem das de conservas, compotas, doces, cereais e condimentos, no que se refere ao controle e à análise dos custos de distribuição. Também constatou-se que a ordem de preferência na escolha das bases de rateio dos custos semidiretos e indiretos é a mesma.

Além disso, observou-se que a distribuição do número de empregados não difere na maioria dos casos entre as empresas que realizam o controle e a análise dos custos de distribuição e as que não os realizam. Por outro lado, verificou-se que não existe relação nas empresas pesquisadas entre o número de empregados e a ordem de preferência na escolha das bases de rateio dos custos de distribuição semidiretos e indiretos.

Analogamente, verificou-se que o valor total dos custos de distribuição do último ano (1986) não difere em distribuição, praticamente na totalidade das questões analisadas, entre as empresas que realizam o controle e a análise dos custos de distribuição e as que não os realizam. Também constatou-se que não existe relação entre o valor total dos custos de distribuição do último

ano e a ordem de importância na escolha das bases de rateio dos custos de distribuição semidiretos e indiretos nas empresas do subsetor.

Igualmente, observou-se que o valor total do faturamento do último ano não difere em distribuição, praticamente na totalidade das respostas analisadas, entre as empresas que realizam o controle e a análise dos custos de distribuição e as que não os realizam. Da mesma forma, não foi encontrada relação entre o valor total do faturamento do último ano e a ordem de importância na escolha das bases de rateio dos custos de distribuição semidiretos e indiretos nas empresas pesquisadas.

Finalmente, na grande maioria dos casos, não foram constatadas diferenças entre as empresas do subsetor que registram os custos de distribuição de forma globalizada e as que os registram de forma individualizada, no que concerne aos objetivos da forma de sua classificação.

Parece, ainda, conveniente e necessário assinalar que o pequeno número de empresas que atenderam ao critério de tamanho para integrarem o estudo, além das que se negaram a fornecer informações a respeito de suas atividades e procedimentos, certamente impõem uma possível limitação às conclusões apresentadas. Apesar de se ter tomado a melhor decisão sob o ponto de vista probabilístico, é importante que se considere a possibilidade de re-

sultados coincidentes; talvez uma amostra maior poderia tornar menos considerável esta probabilidade. Todavia, isto apenas é um alerta, mas não invalida a análise e as conclusões exibidas.

6 - RECOMENDAÇÕES

Diante das conclusões a que se chegou no presente estudo, considera-se importante recomendar algumas medidas que venham melhorar o nível de controle e da análise dos custos de distribuição nas empresas investigadas, bem como apontar algumas pesquisas que poderiam ser realizadas para ampliar o conhecimento sobre o setor, e também de outros setores. Parece especialmente recomendável, a curto prazo, que os administradores de custos, das empresas investigadas, se conscientizem da necessidade de iniciar a implantação de sistemas simplificados para controlar e analisar os custos de distribuição, a fim de, com a acumulação de experiências, alcançar o estágio de desenvolvimento em que se encontram os sistemas desenvolvidos para os custos de produção.

Sugere-se, ainda, que as empresas do subsetor, a médio e longo prazo, passem a investir no registro em separado dos custos de distribuição diretos, com o propósito de apurar a margem de contribuição, uma vez que considera-se de fundamental importância o controle e a análise individualizada desses custos. A seguir apresenta-se um exemplo simplificado de três matrizes que podem ser adota

das nessas indústrias, a fim de facilitar a administração de tais custos.

Exemplo de controle e análise dos custos de distribuição diretos do período, por linha de produtos e territórios de vendas

Valor do faturamento do período (em Cz\$ 1.000)

TERRITÓRIOS	LINHA DE PRODUTOS			TOTAL
	"A"	"B"	"C"	
1	20	180	50	250
2	150	70	70	290
3	30	100	60	190
TOTAL	200	350	180	730

Valor dos custos de distribuição diretos do período (em Cz\$ 1.000)

TERRITÓRIOS	LINHA DE PRODUTOS			TOTAL
	"A"	"B"	"C"	
1	6	36	15	57
2	45	14	21	80
3	9	20	18	47
TOTAL	60	70	54	184

Percentual dos custos de distribuição diretos sobre o faturamento

TERRITÓRIOS	LINHA DE PRODUTOS			TOTAL
	"A"	"B"	"C"	
1	0,8	4,9	2,1	7,8
2	6,2	1,9	2,8	10,9
3	1,2	2,7	2,6	6,5
TOTAL	8,2	9,6	7,4	25,2

Paralelamente, recomenda-se a realização de registros extra-contábeis, no que concerne ao controle e à análise dos custos que variam na proporção direta da variação do volume de vendas e aos custos controláveis, visto que, sobre estes custos a administração tem poder de gerenciamento, o que provavelmente influenciará a competitividade de seus produtos no mercado. Considera-se, também, importante recomendar que as empresas do subsetor envidem esforços, no sentido de apropriar os custos de distribuição semidiretos e indiretos. Uma forma apropriada para fazer isto, consiste em, primeiramente, realizar a classificação destes custos de acordo com a sua natureza, para em seguida proceder o seu rateio para as funções distributivas e finalmente apropriar estes custos aos segmentos de venda. O exemplo apresentado a seguir, baseado nos "Apontamentos sobre o sistema de custos", de Rudolf OrNSTEIN (mimeo), pode auxiliar na compreensão do que se propõe.

*Exemplo de apropriação dos custos de distribuição semidiretos e indiretos, classificados de acordo com a sua natureza às funções distributivas (em %)**

CUSTOS ↓	FUN- ÇÕES →	TOTAL	VEN- DAS	PUBLI- CIDA- DE E PROMO- ÇÃO DE VEN- DAS	ARMA- ZENA- MENTO	TRANS- PORTE	CRÉDI- TO E CO- BRAN- ÇA	ATIVI- DADES GERAIS DE DIS- TRI- BUI- ÇÃO
Sal. e Com.		36,0	12,0	7,0	2,0	7,0	7,0	1,0
Public.		16,0	5,0	4,0	-	2,0	3,0	2,0
Aluguel		15,0	5,0	5,0	2,0	2,0	1,0	-
Embalagem		12,0	2,0	2,0	6,0	2,0	-	-
Transp.		18,0	7,0	4,0	2,0	4,0	1,0	-
Outros		3,0	1,0	1,0	-	-	-	1,0
TOTAL		100,0	32,0	23,0	12,0	17,0	12,0	4,0

* Bases de rateio utilizadas:

Salários e Comissões	- Folha de pagamento
Publicidade	- Anotações, estimativas
Aluguel	- Área física ocupada
Embalagem	- Requisições
Transporte	- Anotações dos usuários
Outros	- Estimativas.

*Exemplo de apropriação dos custos das funções distributivas aos segmentos de venda (em %)**

FUNÇÕES	TOTAL	SEGMENTOS DE VENDA		
		"A"	"B"	"C"
Vendas	32,0	9,0	16,0	7,0
Publicidade e Propaganda	23,0	6,0	12,0	5,0
Armazenamento e Expedição	12,0	3,0	7,0	2,0
Transporte	17,0	5,0	8,0	4,0
Crédito e Cobrança	12,0	3,0	5,0	4,0
Atividades Gerais de Distribuição	4,0	1,0	2,0	1,0
T O T A L	100,0	27,0	50,0	23,0

* Bases de rateio utilizadas:

Vendas	- Número de unidades vendidas por segmento
Publicidade e Propaganda	- Valor das vendas
Armazenamento e Expedição	- Volume ocupado pelos produtos relacionados ao estoque médio do período
Transporte	- Peso dos produtos
Crédito e Cobrança	- Número de pedidos a prazo
Atividades Gerais de Distribuição	- Valor das vendas.

Dada a ausência, neste estudo, da abordagem das despesas financeiras relacionadas ao faturamento das empresas do subsetor, recomenda-se a realização de uma pesquisa para verificar o impacto dos custos financeiros nos preços de venda das indústrias do subsetor. Considera-se igualmente recomendável a realização de uma pesquisa, para verificar através de dados quantitativos, as conclu-

sões sobre o controle e a análise dos custos de distribuição a que se chegou nesta pesquisa, e qual a representatividade efetiva destes custos no montante total dos custos nas empresas do subsetor.

Por fim, recomenda-se, ainda, uma pesquisa sobre o impacto dos custos de distribuição nos preços de venda das indústrias de doces e conservas alimentícias, que transcenda o Estado do Rio Grande do Sul, ou esses produtos. Isto é, que se verifique os procedimentos adotados sobre o controle e a análise dos custos de distribuição nas empresas do subsetor em outros Estados e em outros setores da economia.

7 - BIBLIOGRAFIA

- BACKER, Morton & JACOBSEN, Lyle E. Contabilidade de custos: um enfoque para administração de empresas. São Paulo, McGraw-Hill do Brasil, 1973. v.2.
- BEULKE, Rolando & BERTÓ, Dalvio J. Custo e estratégias de resultado. Porto Alegre, Sagra, 1985.
- BEULKE, Rolando. Custos de comercialização e serviços. 1987. mimeo.
- BLACK, Homer A. & EDWARDS, James Don. The managerial and cost accountant's handbook. Homewood, Dow Jones-Irwin, 1979.
- CHRISTOPHER, Martin. Distribuição comercial: métodos e organização. Guanabara, Forum, 1973.
- EDWARDS, James Don & BLACK, Homes A. The modern accountant's handbook. Homewood, Dow Jones-Irwin, 1976.
- FLORENTINO, Américo Matheus. Custos: princípios, cálculo e contabilidade. 5.ed. Rio de Janeiro, FGV, 1977.
- FRANCO, Hilário. Contabilidade industrial: com apêndice de contabilidade agrícola. 8.ed. São Paulo, Atlas, 1979.
- HECKERT, J. Brooks & MINER, Robert B. Distribution cost. 2.ed. New York, The Ronald Press Company, 1953.
- HERRMANN JR., Frederico. Custos industriais: organização administrativa e contábil das empresas industriais. 8. ed. São Paulo, Atlas, 1981. v.2.
- HESSEMÜLLER, Bruno. Die leistungsgemäße verrechnung der vertriebskosten. Rationalisierungs - Kuratorium Der Deutschen Wirtschaft (RKW). Hamburg, Berlin, Rationalisierungs-Gemeinschaft, 1961.
- HORNGREN, Charles T. Contabilidade de custos: um enfoque administrativo. São Paulo, Atlas, 1978.

- KOTLER, Philip. Administração de marketing: análise, planejamento e controle. São Paulo, Atlas, 1974. v.3.
- LAWRENCE, William Beaty. Contabilidade de custos. São Paulo, IBRASA, Brasília, INL, 1975.
- LEONE, George Sebastião Guerra. Custos: um enfoque administrativo. 2.ed. Rio de Janeiro, Fundação Getúlio Vargas, 1974. v.1.
- _____. Custos: planejamento, implantação e controle. São Paulo, Atlas, 1981.
- LI, David H. Contabilidade de custos. Rio de Janeiro, Interamericana, 1981.
- LIMA, José Geraldo de. Custos: cálculos, sistemas e análises. 3.ed. São Paulo, Atlas, 1982.
- MANDARINO, Umberto. Custos. 3.ed. São Paulo, Atlas, 1981.
- MATZ, Adolph; CURRY, Otherl J.; FRANK, George W. Contabilidade de custos. São Paulo, Atlas, 1973.
- MORSE, Wayne J. Cost accounting: processing, evaluating, and using cost data. 2.ed. Addison-Wesley Publishing, 1978.
- ORNSTEIN, Rudolf. Apontamentos sobre o sistema de custos. Porto Alegre, março de 1973. mimeo.
- PASSARELLI, J. Custos: teoria e prática. IOB Edições Jurídicas Ltda.. São Paulo, 1975.
- SENGER, Hans Günther. Beurteilung der vertriebskosten. Berlin, Duncker & Humblot, 1963.
- SEVIN, Charles H. Marketing productivity analysis. New York, McGraw-Hill, 1965.
- SIEGEL, Sidney. Estatística não-paramétrica: para ciências do comportamento. São Paulo, McGraw-Hill, 1975.
- STURGIS, Miles. Distribution cost analysis. mimeo.
- THE INSTITUTE OF COST AND WORKS ACCOUNTANTS. The problem of selling and distribution cost accounting. 3.ed. London, 1961.
- TRIPODI, Tony; FELLIN, Phillip; MEYER, Henry. Análise de pesquisa social. 2.ed. Rio de Janeiro, F.Alves, 1981.
- VATTER. Distribution cost. December/9/1966. 15f. mimeo.

8 - A N E X O S

ANEXO 1 -

RELAÇÃO DAS EMPRESAS SELECIONADAS PARA A
PESQUISA

RELAÇÃO DAS EMPRESAS DO SUBSETOR DE DOCES E CONSERVAS ALIMENTÍCIAS CONSTANTES NO CADASTRO INDUSTRIAL DO RIO GRANDE DO SUL - 1987, DO CEAG-RS/IDERGS E FIERGS/CIERGS

DADOS DE IDENTIFICAÇÃO DA EMPRESA	Nº DE EM PREGADOS 06/87	INTEGRA A PES- QUISA
1. AGAPE S.A. INDÚSTRIA DE ALIMENTAÇÃO: Av. Salgado Filho, 641 - Pelotas	538	sim
2. ALBINO NEUMANN & CIA. LTDA.: Morro Redondo - Pelotas	11	não
3. ARTHUR SCHILLER FILHO & CIA. LTDA.: Estrada da Ponte Cordeiro Farias - Pelotas	10	não
4. BREHM & CIA. LTDA.: Três Forquilhas - Torres	9	não
5. CIA. INDUSTRIAL DE CONSERVAS ALIMENTÍCIAS CICA: Av. Pinheiro Machado, 3390 - Pelotas	115	sim
6. CONJUNTO AGROTÉCNICO VISCONDE DA GRAÇA: Campus Universitário - Pelotas	120	a
7. CONSERVAS ODERICH S.A.: Rua Oederich, 807 - São Sebastião do Caí	278	sim
8. CONSERVAS RITTER S.A. INDL.AGR. E COML.: Av. Frederico A. Ritter, 2700 - Cachoeirinha	169	sim
9. COOP. TRITÍCOLA DE GETÚLIO VARGAS LTDA.: Rua Josino Monteiro, 2 - Getúlio Vargas	104	b
10. DOCES PIRATINI LTDA.: Rua Laurindo, 350 - Porto Alegre	110	sim

continua ...

^a A empresa foi extinta.

^b A empresa não respondeu o questionário, apesar dos diversos contatos realizados pela pesquisadora.

... continuação

11. EDUARDO BALLESTER IND. DE PESCADOS LTDA.: Av. Fernando Osório, 7363 - Pelotas	119	sim
12. ENFRIPETER COM.IND.ARM.PROD.ALIM. LTDA.: Av. Fernando Osório, 4942 - Pelotas	10	não
13. EXTRAFRUTA IND.DA ALIMENTAÇÃO LTDA.: Av. Fernando Osório, 4476 - Pelotas	991	sim
14. IND. WANDERLEY CARDOSO SIQUEIRA LTDA.: Rua Almirante Lanain, 884 - Pelotas	27	não
15. INDÚSTRIA DE CONS.ALIM.LEON LTDA.: Rua Dois, 307 - Pelotas	24	não
16. INDÚSTRIA DE CONSERVAS MELLO LTDA.: Av. Fernando Osório, 7835 - Pelotas	81	sim
17. INDÚSTRIA DE CONSERVAS MINUANO LTDA.: Rua XV de Novembro, 607 - cj. 113 - Pelotas	23	não
18. INDÚSTRIA DE FRUTAS E LEGUMES MIRIAM LTDA.: Av. Arthur Oscar - Serafina Correa	7	não
19. INDÚSTRIA E COMÉRCIO FIGUEIREDO S.A.: Av. Portugal, 338 - Rio Grande	220	c
20. INDÚSTRIA COMÉRCIO DOCES TOIGO LTDA.: Travessa Vitor Emanuel - Caxias do Sul	7	não
21. J. ALVES VERISSIMO S.A. IND. COM. E IMPORT.: Rua 10, 106 - Pelotas	1449	sim
22. LEAL SANTOS PESCADOS S.A.: 4ª Seção da Barra - Rio Grande	852	sim

continua ...

^c A empresa trabalha eventualmente com doces e conservas alimentícias e esta atividade representa menos de 5% (cinco por cento) do faturamento anual, por isso foi excluída da pesquisa.

... continuação

23. LEGRAND DO BRASIL IND. COMÉRCIO LTDA.: Av. Salgado Filho, 6412 - Pelotas	14	não
24. MANOEL PEREIRA DE ALMEIDA S. A. IND. E COM.: Av. Duque de Caxias, 1124 - Pelotas	120	sim
25. MASOTTI E CIA. LTDA.: Zona Rural- Gramado	30	não
26. POMAR CASA VERDE IND.ALIM. LTDA.: Av. Cidade de Lisboa, 1019 - Pelotas	444	d
27. RENEU RODRIGUES & CIA.LTDA.: Av. Duque de Caxias, 1028 - Pelotas	29	não
28. SELL PRODUTOS ALIMENTARES LTDA.: Av. Assis Brasil, 606 - Pelotas	610	d
29. SHELBY INDÚSTRIA DE CONSERVAS LTDA.: Rua Pinto Martins, 124 - Pelotas	55	e
30. VONTOBEL S.A. PRODUTOS MU-MU: Av. Ipiranga, 5812 - Porto Alegre	235	sim

^d A pessoa autorizada a fornecer informações do gênero não foi localizada durante o período de coleta de dados.

^e A empresa não forneceu os dados porque estava fazendo auditoria e não permitiu marcar uma outra data para entrevista.

ANEXO 2 -

INSTRUMENTO DE COLETA DE DADOS

**SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL**

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO

INSTRUMENTO DE COLETA DE DADOS PARA A PESQUISA SOBRE O
CONTROLE E A ANÁLISE DOS CUSTOS DE DISTRIBUIÇÃO NAS INDÚS-
TRIAS DE DOCES E CONSERVAS ALIMENTÍCIAS DO RIO GRANDE DO
SUL

1. Razão social: _____

2. Endereço: Rua _____

nº _____ Cidade: _____

Bairro: _____ CEP: _____ Fone: _____

3. Natureza do estabelecimento:

1. | | estabelecimento único;
2. | | filial de empresa nacional;
3. | | filial de empresa estrangeira;
4. | | matriz com filiais no território nacional;
5. | | matriz com filiais no exterior.

4. Linha de produtos: _____

5. Número médio mensal de empregados do último ano:

5.1. número médio mensal de empregados da empresa (to-
tal): _____;

5.2. número médio mensal de vendedores externos à em-
presa: _____;

5.3. número médio mensal de vendedores internos: _____;

**SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL**

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO

- 5.4. número médio mensal de empregados do setor de ven
das (exceto vendedores): _____;
- 5.5. número médio mensal de empregados dos demais seto
res de distribuição: _____.
6. Qual o canal de distribuição escolhido pela empresa pa
ra a colocação dos produtos no mercado?
1. | | possui seus próprios vendedores;
 2. | | utiliza serviços intermediários (atacadistas ou
varejistas) que operam à base de comissão;
 3. | | estabeleceu suas próprias lojas varejistas;
 4. | | vende diretamente ao consumidor no local de fa-
bricação;
 5. | | outra forma. Qual? _____
-
7. Numere em ordem de importância, na escala de 1 a 5, os
fatores determinantes para a sua empresa na escolha do
canal de distribuição:
1. | | o hábito no ramo da indústria;
 2. | | a posição financeira da firma;
 3. | | as características do produto;
 4. | | a natureza do mercado;
 5. | | a lucratividade;
 6. | | outro fator. Qual? _____
-

**SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL**

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO

8. Quem realiza predominantemente as atividades de promoção de venda e publicidade na sua empresa?

1. | | o departamento de vendas;
2. | | uma agência de propaganda;
3. | | o departamento de vendas e uma agência de propaganda;
4. | | a empresa não realiza esse tipo de atividades;
5. | | outro setor. Qual? _____

9. Indique o setor responsável pelas atividades abaixo:

	PRO- DU- ÇÃO	VEN- DAS	ADMI- NIS- TRAÇÃO	OUTRO	QUAL?
1. armazenamento					_____
2. embalagem					_____
3. expedição					_____
4. vendas					_____
5. transporte					_____
6. faturamento					_____
7. crédito					_____
8. cobrança					_____
9. atividades gerais de distribuição					_____

10. A empresa conta com algum método sistemático de controle dos custos de distribuição?

1. | | sim
2. | | não



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL
UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO

10.1. Em caso afirmativo, qual é o órgão responsável?

11. Como a empresa classifica os elementos de custo de dis
tribuição?

1. | | registra os custos de forma globalizada em des-
pesas comerciais;
2. | | registra os custos de acordo com a sua natureza
(salários com pessoal de vendas, publicidade, des
pesas de transporte, seguros, impostos, aluguel,
materiais, descontos concedidos a clientes);
3. | | classifica os custos em grupos que tenham as
mesmas características funcionais (pesquisa de
mercado, propaganda, armazenagem, embalagem e
expedição, transporte, faturamento, crédito e
cobrança, etc.);
4. | | classifica os custos por segmentos de venda (ter
ritórios, linhas de produtos, classes de clien-
tes, tamanho dos pedidos, forma de entrega, etc.);
5. | | classifica os custos em grupos que tenham as
mesmas características funcionais e em seguida
por segmentos de venda.

12. Assinale os motivos da seleção do método de classifica-
ção dos custos de distribuição indicada na questão aci-
ma:

1. | | para obter várias informações gerais para o pro



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL
UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO

pósito de avaliar os custos de distribuição como um todo;

2. | | para identificar os custos detalhadamente de cada função comercial;
3. | | para que sejam atribuídas as responsabilidades a cada funcionário;
4. | | para obter a margem de contribuição de cada linha de produto, classe de cliente ou território;
5. | | para saber qual o custo específico de uma campanha promocional;
6. | | para saber qual o reflexo da alteração do nível das vendas na margem de contribuição;
7. | | outros motivos. Quais? _____

13. Os itens de custo podem ser separados de acordo com o seu relacionamento ao volume de vendas. Indique se os custos a seguir *são agrupados em separado* na sua empresa:

13.1. os custos que variam na proporção direta da variação do volume de vendas. (comissão dos vendedores, impostos, etc.)?

1. | | sim 2. | | não

13.2. os custos que variam com o volume das vendas, mas não na proporção direta (descontos concedidos a



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL
UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO

clientes, despesas de transporte, etc.)?

1. ☐ ☐ sim 2. ☐ ☐ não

13.3. os custos que não variam com o volume de vendas (aluguel, salários da administração de vendas, etc.)?

1. ☐ ☐ sim 2. ☐ ☐ não

14. Os custos de distribuição podem ser separados em custos controláveis (que apresentam possibilidades de redução quando controlados junto às pessoas) e custos não-controláveis (que não apresentam possibilidades de redução mesmo quando controlados junto às pessoas, exemplo: salários dos administradores de vendas). Indique se os custos a seguir *são agrupados em separado* na sua empresa:

14.1. custos de distribuição controláveis?

1. ☐ ☐ sim 2. ☐ ☐ não

14.2. custos de distribuição não-controláveis?

1. ☐ ☐ sim 2. ☐ ☐ não

15. Os itens de custo podem ser separados de acordo com o seu relacionamento com as unidades de custo que os geraram. Indique se os custos a seguir *são agrupados em separado* na sua empresa:

15.1. os custos de distribuição alocados diretamente às unidades de custo que os geraram?

1. ☐ ☐ sim 2. ☐ ☐ não



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL
UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO

15.2. os custos de distribuição que permitem alguma relação mensurável com as unidades de custos que os geraram?

1. | | sim

2. | | não

15.3. os custos de distribuição que não permitem uma relação mensurável com as unidades de custos que os geraram?

1. | | sim

2. | | não

16. Caso positivos os itens 15.2 ou 15.3, ou ambos da questão anterior, numere em ordem de importância, na escala de 1 a 3, as bases de rateio mais utilizadas para a alocação dos custos de distribuição semidiretos ou indiretos:

1. | | base física de apropriação (peso, volume, capacidade cúbica, unidades, distância, tempo, etc.);

2. | | apropriação com base no valor das vendas;

3. | | apropriação com base em relatórios preparados pelos responsáveis das funções;

4. | | outra base. Qual? _____

17. Qual a periodicidade da avaliação dos esforços dispendidos nas várias partes do setor comercial da empresa?

1. | | analisa o custo de distribuição a cada lote vendido;

**SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL**

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO

2. | | analisa o custo de distribuição a cada mês;
 3. | | analisa o custo de distribuição a cada trimestre;
 4. | | analisa o custo de distribuição a cada semestre;
 5. | | analisa o custo de distribuição a cada ano;
 6. | | analisa o custo de distribuição esporadicamente;
 7. | | outro período. Qual? _____
18. Como a empresa avalia os esforços dispendidos nas várias partes do setor comercial?
1. | | através do exame individualizado de cada item de custo de distribuição;
 2. | | através dos custos de distribuição de cada atividade distributiva;
 3. | | através do exame dos custos de distribuição de cada segmento de venda;
 4. | | através do exame dos custos de distribuição de cada atividade distributiva e de cada segmento de venda;
 5. | | através do exame globalizado dos custos de distribuição;
 6. | | outra forma. Qual? _____
-



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL
UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO

19. Para o propósito de mensurar os lucros, qual é o método adotado pela sua empresa?

1. | | somente os custos diretos são imputados para a determinação da lucratividade;
2. | | todos os custos que apresentam alguma relação com o segmento de venda são incluídos para a determinação da lucratividade;
3. | | examina a lucratividade depois de imputados os custos diretos, e faz uma nova análise após a inclusão dos demais custos que apresentam alguma relação com o segmento de venda;
4. | | examina o resultado líquido final, constante na Demonstração do Resultado do Exercício;
5. | | outro método. Qual? _____

20. Informe, a seguir, custos de distribuição diretos e indiretos, do exercício de 1986, de cada um dos itens abaixo (inexistindo a divisão dos custos em diretos e indiretos, apresente o custo total de cada elemento do custo de distribuição):

	Cz\$ DIRETOS	Cz\$ IN DIRETOS	Cz\$ TOTAL
1. salários setor comercial	_____	_____	_____
2. desp. viagens vendedores	_____	_____	_____
3. publicidade e propaganda	_____	_____	_____



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL
UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO

	Cz\$ DIRETOS	Cz\$ IN DIRETOS	Cz\$ TOTAL
4. material de embalagem	_____	_____	_____
5. fretes sobre vendas	_____	_____	_____
6. bonific. e desc.conced.	_____	_____	_____
7. material de expediente	_____	_____	_____
8. impostos sobre vendas	_____	_____	_____
9. seguros	_____	_____	_____
10. despesas de manutenção	_____	_____	_____
11. aluguéis	_____	_____	_____
12. depreciação	_____	_____	_____
13. outras desp.comerciais	_____	_____	_____
21. Se os custos na empresa estão divididos de acordo com a função distributiva, indique a seguir, custos de distribuição diretos e indiretos, do exercício de 1986, de cada um dos itens abaixo (inexistindo a divisão dos custos em diretos e indiretos, apresente o custo total de cada elemento do custo de distribuição):			

	Cz\$ DIRETOS	Cz\$ IN DIRETOS	Cz\$ TOTAL
1. armazenagem	_____	_____	_____
2. embalagem	_____	_____	_____
3. expedição	_____	_____	_____
4. vendas	_____	_____	_____
5. transporte	_____	_____	_____
6. faturamento	_____	_____	_____
7. crédito	_____	_____	_____
8. cobrança	_____	_____	_____



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL
UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO

Cz\$ Cz\$ IN Cz\$
DIRETOS DIRETOS TOTAL

9. atividades gerais de distr. _____

22. Se os custos na empresa estão divididos de acordo com os segmentos de venda, indique a seguir, o faturamento e os custos de distribuição diretos e indiretos, do exercício de 1986, de cada segmento abaixo (inexistindo a divisão dos custos em diretos e indiretos, apresente o custo total):

22.1. Linha de produtos

LINHA DE PRODUTOS	Cz\$ FATURA- MENTO	Cz\$ CUSTOS		Cz\$ CUSTO TOTAL
		DIRETOS	INDIRE- TOS	
compota de frutas	_____	_____	_____	_____
doce de frutas	_____	_____	_____	_____
geléia de frutas	_____	_____	_____	_____
polpa de frutas	_____	_____	_____	_____
frutas congeladas	_____	_____	_____	_____
conserva de frutas	_____	_____	_____	_____
conserva de peixe	_____	_____	_____	_____
conserva de camarão	_____	_____	_____	_____
outros produtos	_____	_____	_____	_____



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL
UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO

22.2. Territórios

TERRITÓRIOS	Cz\$ FATURA- MENTO	Cz\$ CUSTOS		Cz\$ CUSTO TOTAL
		DIRETOS	INDIRE- TOS	
Rio Grande do Sul				
Santa Catarina				
Paraná				
São Paulo				
Rio de Janeiro				
Outros Estados				

22.3. Canais de Distribuição

CANAIS DE DISTRIBUIÇÃO	Cz\$ FATURA- MENTO	Cz\$ CUSTOS		Cz\$ CUSTO TOTAL
		DIRETOS	INDIRE- TOS	
Indústria				
Atacado				
Varejo próprio				
Varejo de terceiros				
Consumidor				
Outro canal				



22.4. Vendedores Individuais

[illegible]

22.5. Outro Segmento. Qual?

[illegible]

ANEXO 3 -

CÓPIA DA CORRESPONDÊNCIA ENVIADA PELA COORDENAÇÃO DO PPGA/UFRGS À COOPERATIVA TRITÍCOLA DE GETÚLIO VARGAS



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL
UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO

Porto Alegre, 16 de julho de 1987.

Prezado Senhor:

A aluna Ilse Maria Beuren Wickert juntamente com o Programa de Pós-Graduação em Administração da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (PPGA/UFRGS) está realizando uma pesquisa, objetivando identificar os métodos de controle e análise dos custos de distribuição utilizados nas Indústrias de Doces e Conservas Alimentícias do Rio Grande do Sul.

A pesquisa envolve uma amostra composta pelas 18 maiores empresas que atuam no setor de alimentos, subsector de doces e conservas alimentícias. Os dados obtidos, por suas informações, serão de fundamental importância para a dissertação de mestrado da referida aluna. Sem esses dados não será possível a conclusão da pesquisa. Outrossim, permitirão avaliar os métodos de controle e análise dos esforços dispendidos no setor comercial, utiliza dos nessas indústrias.

Os resultados serão apresentados de maneira a preservar o anonimato dos dados individualizados das empresas participantes.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL
UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO

Após a defesa da dissertação, serão os resultados remetidos à sua empresa.

Desde já lhe somos gratos pelo tempo que dedicar ao preenchimento deste questionário e colocamo-nos à disposição para quaisquer esclarecimentos complementares.

Atenciosamente.

EDI MADALENA FRACASSO

Coordenadora do Programa de Pós-Graduação em Administração da Universidade Federal do Rio Grande do Sul

ANEXO 4 -

CÓPIA DA CORRESPONDÊNCIA ENVIADA PELA COOR
DENAÇÃO DO PPGA/UFRGS ÀS DEMAIS EMPRESAS
DA AMOSTRA



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL
UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO

Porto Alegre, 16 de julho de 1987.

Prezado Senhor:

A aluna Ilse Maria Beuren Wickert juntamente com o Programa de Pós-Graduação em Administração da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (PPGA/UFRGS) está realizando uma pesquisa, objetivando identificar os métodos de controle e análise dos custos de distribuição utilizados nas Indústrias de Doces e Conservas Alimentícias do Rio Grande do Sul.

A pesquisa envolve uma amostra composta pelas 18 maiores empresas que atuam no setor de alimentos, sub-setor de doces e conservas alimentícias. Os dados obtidos, por suas informações, serão de fundamental importância para a dissertação de mestrado da referida aluna. Sem esses dados não será possível a conclusão da pesquisa. Outrossim, permitirão avaliar os métodos de controle e análise dos esforços dispendidos no setor comercial, utilizados nessas indústrias.

Os resultados serão apresentados de maneira a preservar o anonimato dos dados individualizados das empresas participantes.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL
UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO

Após a defesa da dissertação, serão os resultados remetidos à sua empresa.

Desde já lhe somos gratos pelo tempo que dedicar à entrevista, que será realizada por pessoa de inteira confiança da pesquisadora e desta coordenação, e colocamo-nos à disposição para quaisquer esclarecimentos complementares.

Atenciosamente.

EDI MADALENA FRACASSO

Coordenadora do Programa de Pós-Graduação em Administração da Universidade Federal do Rio Grande do Sul